



Sveučilište u Zagrebu

PRAVNI FAKULTET

Mr.sc. Sanda Kapetanović

**PRETPOREZ U FUNKCIJI OSTVARENJA
NAČELA NEUTRALNOSTI U KONTEKSTU
POREZA NA DODANU VRIJEDNOST**

DOKTORSKI RAD

Zagreb, 2026.



Sveučilište u Zagrebu

FACULTY OF LAW

M.Sc. Sanda Kapetanović

**INPUT TAX IN THE FUNCTION OF
IMPLEMENTING THE PRINCIPLE OF
NEUTRALITY IN THE CONTEXT OF VALUE
ADDED TAX**

DOCTORAL THESIS

Zagreb, 2026.



Sveučilište u Zagrebu

PRAVNI FAKULTET

Mr.sc. Sanda Kapetanović

**PRETPOREZ U FUNKCIJI OSTVARENJA
NAČELA NEUTRALNOSTI U KONTEKSTU
POREZA NA DODANU VRIJEDNOST**

DOKTORSKI RAD

Mentor:

Prof. dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, 2026.



Sveučilište u Zagrebu

FACULTY OF LAW

M.Sc. Sanda Kapetanović

**INPUT TAX IN THE FUNCTION OF
IMPLEMENTING THE PRINCIPLE OF
NEUTRALITY IN THE CONTEXT OF VALUE
ADDED TAX**

DOCTORAL THESIS

Supervisor:

Prof. Sonja Cindori, PhD.

Zagreb, 2026.

IZJAVA O IZVORNOSTI

Ja, Sanda Kapetanović, potvrđujem da je moj doktorski rad izvorni rezultat mogega rada te da se u njegovoj izradi nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

ZAHVALE

Posebne zasluge i zahvalnost dugujem svojoj mentorici, prof. dr. sc. Sonji Cindori bez čije podrške i vjerovanja u moje sposobnosti ne bi ni bilo ovog rada. Hvala Vam na profesionalnom i ljudskom pristupu, izdvojenom vremenu kad god je bilo potrebno, a što mi je izuzetno bilo važno. Naša zajednička suradnja, Vaše stručno vodstvo i zalaganje, podrška i pohvale tijekom rada bile su mi oslonac u trenucima najvećih izazova. Hvala Vam što ste utkali dio sebe u ovaj rad te smo ga zajednički učinili mogućim.

Hvala i mojim kćerima Antoniji i Mariji na podršci, razumijevanju i strpljenju. Ovaj uspjeh pripada i vama.

BILJEŠKE O MENTORU

Prof. dr. sc. Sonja Cindori, Sveučilište u Zagrebu Pravni fakultet, Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost, doktorica znanosti u znanstvenom području društvenih znanosti, polje pravo, MB 294903, <https://orcid.org/0000-0002-0134-9285>. Nakon devet godina rada u Ministarstvu financija (1998.–2007.) od čega tri godine u Središnjem uredu, a šest godina u Uredu za sprječavanje pranja novca, zapošljava se na Sveučilištu u Zagrebu Pravni fakultet i stječe titulu doktorice znanosti (2009.) U okviru Katedre za financijsko pravo i financijsku znanost sudjeluje u izvođenju nastave na Sveučilišnom integriranom prijediplomskom i diplomskom studiju Pravo, Sveučilišnom specijalističkom studiju Fiskalni sustav i fiskalna politika te Studiju javne uprave i javnih financija - Poreznom studiju. Utemeljitelj je i nositelj kolegija Sustav sprječavanja pranja novca te autor istoimene knjige (2010.), kao i koautor sveučilišnog priručnika Sustav sprječavanja pranja novca – Nove prijetnje globalnoj sigurnosti (2020.). Slijedom dugogodišnjih teoretskih razmatranja predmetne materije i bogatog iskustva u praksi, u periodu 2015.-2018. djeluje kao voditeljica projekta Hrvatske zaklade za znanost pod nazivom Pravna i ekonomska analiza sustava prevencije pranja novca i financiranja terorizma. Osim monografija, udžbenika, članaka i poglavlja u knjigama na temu pranja novca i financiranja terorizma te iz područja financijskog prava i financijske znanosti, objavila je 60-tak znanstvenih radova i recenzija te aktivno sudjelovala na 50-tak konferencija poglavito u inozemstvu. Svoje znanstveno djelovanje širi i kao članica znanstvenih odbora domaćih i međunarodnih konferencija te znanstvenih institucija. Njezina stručna djelatnost i organizacijske sposobnosti ističu se obnašanjem funkcije koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole (2009.–2014.) vezano za uspostavu i provođenje sustava financijskog upravljanja i kontrole Sveučilišta u Zagrebu Pravni fakultet te voditeljice Sveučilišnog specijalističkog studija Fiskalni sustav i fiskalna politika (2023.-2027.). Članica je Povjerenstva za fiskalnu politiku (2024.–2026.) i Savjeta za sprječavanje korupcije (2023. –2025.)

SAŽETAK

Neutralnost poreza na dodanu vrijednost, kao općeg načela europskog poreznog prava, predstavlja temeljni koncept efikasnosti sustava poreza na dodanu vrijednost obzirom na primarni, fiskalni cilj oporezivanja koji se ostvaruje prikupljanjem poreznih prihoda za zadovoljenje javnih potreba. Analiza pravnog temelja neutralnosti kroz pravo na odbitak pretporeza ukazuje na spoznaje o načelu neutralnosti u kontekstu zakonodavnog okvira Europske unije i prakse Suda Europske unije. S druge strane, neizostavni su rizici narušavanja neutralnosti poreza na dodanu vrijednost poput izuzeća koja ne dopuštaju pravo na odbitak pretporeza. Sam koncept odbitka pretporeza i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost ostvaruje se samo obavljanjem oporezivih isporuka, odnosno svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika, pod uvjetom da su predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Pritom je glavni alat za odbitak pretporeza i osiguranje neutralnosti test izravne i neposredne veze između ulaznih i izlaznih transakcija, tj. ispunjenja materijalnih i formalnih uvjeta za odbitak pretporeza, pri čemu Sud Europske unije daje prednost materijalnim uvjetima. Isto se odnosi i na primjenu mehanizma obrnute porezne obveze (*reverse charge*). Bogata sudska praksa koja doprinosi značaju temeljnih načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost poput općeg poreza na potrošnju i fiskalne neutralnosti, potvrđuje i važnost načela jednakosti i uklanjanja tržišnog natjecanja te borbe protiv prijevara i kršenja neutralnosti.

Nastavno na navedeno, cilj istraživanja je utvrđivanje osnovnih postulata neutralnosti poreza na dodanu vrijednost kroz pravo na odbitak pretporeza te rizici njegovog kršenja. Fokus rada je porezni položaj isporuke nekretnina u kontekstu optiranja i prijenosa porezne obveze. Provedena analiza nudi odgovore utvrđivanja granica do kojih se porez na dodanu vrijednost smatra neutralnim te mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana, kao i pitanja može li se porez na dodanu vrijednost smatrati samo *de jure neutralnim* ili je on to i *de facto* i mogu li se preciznije odrediti uvjeti i kriteriji sprječavanja prijevara unutar nacionalnih odredbi i Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

U istraživanju se induktivnom metodom analiziraju izuzeća u nacionalnim zakonodavstvima pojedinih država članica Europske unije, odnosno primjena uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ glede primjene izuzeća na isporuke građevina i njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze. Nadalje, koristi se analiza pravnih dokumenata poput presuda Suda Europske unije, smjernica i relevantnih tekstova za predmetno područje rada te se dijalektičkom metodom analizira usklađivanje Direktive Vijeća 2006/112/EU s nacionalnim propisima.

Rezultati istraživanja ukazuju na djelomičnu usklađenost primjene kriterija i uvjeta iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ između država članica obzirom da je ova odredba opcionalna, ali ne obvezna za implementaciju u nacionalno zakonodavstvo pojedine države članice. Pritom je većina država članica odabrala vremenski kriterij od dvije godine od prve uporabe/izgradnje nekretnine. Ta zakonska sloboda odabira rezultira time da opseg opcije nije i ne mora biti usklađen.

Zaključno, mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana kod isporuke nekretnina optiranjem javljaju se prilikom nepostojanja međuovisnosti između korištenja odbitka pretporeza mehanizmom *reverse charge* pri kupnji nekretnine i ostvarenih isporuka, odnosno učinaka od gospodarske djelatnosti kupljene nekretnine. Ovim se utvrđuje granica do koje se porez na dodanu vrijednost može smatrati neutralnim te se zbog, s jedne strane, opcionalnog izbora kriterija za primjenu izuzeća kod isporučitelja nekretnine, a s druge strane, nepostojanja zakonskog kriterija za ostvarivanje prihoda od djelatnosti kod kupca nekretnine, zaključuje da porez na dodanu vrijednost nije *de facto* neutralan. Stoga se u radu određuju precizniji uvjeti i kriteriji (dulji rok za primjenu izuzeća i uvjet reciprociteta kod kupca nekretnine) i time ukazuje na otvorene legislativne mogućnosti u okviru pravne stečevine Europske unije, a sve s ciljem očuvanja neutralnosti poreza na dodanu vrijednost i borbe protiv prijevara.

Ključne riječi

porez na dodanu vrijednost, neutralnost, pretporez, Sud Europske unije, prijevara, optiranje, nekretnine, reverse charge

EXTENDED ABSTRACT

Value added tax (VAT), as a net multi-stage turnover tax, does not constitute an entirely new form of taxation that has been successfully incorporated into the tax systems of a large number of modern states; rather, it is a form of general turnover tax that replaced the previously applicable system of cumulative taxation of turnover. With the increasing globalisation of the movement of goods, services, capital and persons, and given the predominant importance of VAT within the tax structures of modern states, national tax systems are required to achieve harmonisation with the common VAT system based on the application of the principle of VAT neutrality, without undermining equal conditions of competition in the market. The starting point for understanding the principle of VAT neutrality lies in the nature of VAT as a net multi-stage turnover tax, under which the basis of net taxation is only the value created at a particular stage of the turnover cycle, that is, the value added.

The risk of undermining VAT neutrality arises whenever taxable persons carry out both taxable and exempt transactions, in which case VAT becomes a cost component of taxable transactions, inevitably resulting in a cumulative effect. An additional obstacle to achieving VAT neutrality is represented by exemptions that do not confer a right to deduct input VAT, as well as distortions of competition resulting from inconsistencies between national legislation and the directives governing the field of VAT.

Through its extensive case-law, the Court of Justice of the European Union (CJEU) has confirmed the importance of VAT neutrality in relation to the right to deduct input VAT, based on two fundamental principles: VAT as a general tax on consumption and the principle of fiscal neutrality, as well as two subsidiary principles developed by the CJEU in connection with these principles, namely the principle of equal treatment and the elimination of distortions of competition. On the other hand, the case-law of the CJEU does not follow a uniform approach to unequal treatment in addressing infringements of VAT neutrality. Rather, it adopts a doctrinal approach under which unequal treatment may be justified only where there are legitimate grounds for a departure from neutrality, such as the prevention of tax evasion. The importance of judicial decisions demonstrates the substantive role of the courts in combating tax fraud and, consequently, infringements of VAT neutrality.

An analysis of the legal basis of VAT neutrality, through the right to deduct input VAT and the relevant case-law, constitutes the foundation of the scientific research into the VAT treatment of supplies of immovable property in the context of the right of option for taxation and the

deduction of input VAT under the reverse charge mechanism. Given that the deduction of input VAT is susceptible to fraud, the reverse charge mechanism constitutes a fundamental instrument for preventing such fraud. The research uses the inductive method to analyse the application of exemptions under the national legislation of all 27 Member States of the European Union, based on the optional conditions and criteria set out in Article 12(2) of Council Directive 2006/112/EC in relation to supplies of buildings or parts thereof and the land on which they stand. The research then compares the consistency of the application of the conditions and criteria adopted by individual Member States for the application of exemptions in the context of the right of option for taxation and the reverse charge mechanism, with the aim of analysing the legal basis of VAT neutrality through the right to deduct input VAT and the risks of undermining that neutrality.

In this regard, the question also arises as to the underlying rationale for applying an exemption and exercising the right of option for taxation in the supply of immovable property. This rationale cannot be limited to the application of the option-to-tax technique through the transfer of the liability to pay VAT; rather, it must also encompass the economic effects generated by the economic activities of the taxable persons between whom the immovable property is supplied. The generation of income from economic activity itself contributes to the efficiency of the economy and thereby establishes the boundary within which VAT may be regarded as neutral. Since the purchaser acquires the immovable property solely on the basis of satisfying the substantive conditions for the deduction of input VAT and is not subject to any criterion or statutory obligation to generate income from an economic activity in connection with that property, abuse and unequal treatment may arise, notwithstanding the application of the reverse charge mechanism as an instrument for preventing fraud that may result in an infringement of VAT neutrality.

By evaluating the results of the research against the existing provisions of European Union legislation and the relevant case-law, this thesis concludes that unequal treatment and an infringement of VAT neutrality exist as a result of the lack of more precise and reciprocal statutory provisions governing the application of exemptions and the deduction of input VAT in the supply and acquisition of immovable property, with the aim of preventing fraud. In this context, the thesis ultimately identifies legislative possibilities available within the framework of the European Union *acquis* and proposes more precise conditions and criteria governing the VAT treatment of supplies of immovable property where the right of option for taxation and the reverse charge mechanism are applied. These include, in particular, a longer period for the

application of the exemption under the temporal criterion calculated from the first occupation of the immovable property, as provided for in Article 12(2) of Council Directive 2006/112/EC, and a reciprocity requirement applicable to the purchaser of the immovable property. This contributes to achieving effective VAT neutrality and, consequently, to reducing the potential for abuse through the deduction of input VAT. An amendment to Council Directive 2006/112/EC through the formal adoption of a new directive expressly amending the relevant provision would contribute to preventing tax fraud within the VAT system and infringements of the principle of VAT neutrality.

SADRŽAJ

1. UVOD	14
2. POREZNA NEUTRALNOST U KONTEKSTU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST	18
2.1. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost kao europsko porezno načelo	18
2.1.1. Koncept porezne neutralnosti	18
2.1.2. Opća načela europskog poreznog prava	22
2.1.3. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost	28
2.2. Načelo neutralnosti kroz analizu prakse Europskog suda pravde	36
2.2.1. Struktura načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost iz perspektive Europskog suda pravde	38
2.2.2. Uloga neutralnosti u sudskom tumačenju izuzeća poreza na dodanu vrijednost	41
2.2.3. Uloga sudova u rješavanju slučajeva kršenja neutralnosti poreza na dodanu vrijednost	45
3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - KONCEPT PRETPOREZA	51
3.1. Razvoj i osnovne karakteristike poreza na dodanu vrijednost	52
3.2. Pretporez	58
3.2.1. Neopravdan odbitak pretporeza	64
3.3. Porezni položaj isporuka nekretnina prema propisima o porezu na dodanu vrijednost	73
4. RELEVANTNE PRESUDE EUROPSKOG SUDA PRAVDE	93
4.1. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost	96
4.2. Odbitak pretporeza	108
4.3. Izuzeća od poreza na dodanu vrijednost	117
5. BORBA PROTIV PRIJEVARA U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST	125
5.1. Zloporaba direktiva iz područja poreza na dodanu vrijednost	126
5.2. Doktrina Europskog suda pravde „znao ili morao znati“	131
5.3. Presude Europskog suda pravde u odnosu na prijevarne transakcije unutar sustava poreza na dodanu vrijednost	136
6. ZAKLJUČAK	170
6.1. Sinteza rezultata istraživanja i znanstveni doprinos disertacije	174
7. POPIS LITERATURE	178

1. UVOD

U fiskalnom kontekstu nije nepoznato pojedinačno značenje pojmova „pretporez“ i „neutralnost PDV-a“. Međutim, sinteza ovih pojmova, odnosno način na koji se pretporez reflektira na ostvarenje načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (u nastavku PDV), analizira se kroz ovaj rad.

Neutralnost oporezivanja predstavlja standard kojem trebaju težiti fiskalne vlasti jer njegovo ostvarenje doprinosi ispravnom funkcioniranju tržišta, efikasnijoj alokaciji kapitala i boljoj naplati prihoda. Uz osnovne postavke sustava PDV-a, u radu je posebna pozornost usmjerena na pitanje njegove neutralnosti koja je sinonim za efikasnost sustava PDV-a obzirom na njegov primarni, fiskalni cilj oporezivanja koji se ostvaruje prikupljanjem poreznih prihoda za zadovoljenje javnih potreba.

Obzirom na različita gledišta teoretičara o poreznoj neutralnosti, praksa s druge strane nameće pitanje kojim se odredbama ostvaruje načelo neutralnosti PDV-a. Različiti su stavovi teoretičara o konceptu porezne neutralnosti, od onih koji neutralnost smatraju jednim od najvažnijih načela oporezivanja prema kojem porezni sustav ne smije biti iskrivljen (*Stiglitz*) do onih koji priznaju nemogućnost uspostave neutralnog poreza u modernom društvu (*Mises*). Sva ta gledišta o poreznoj neutralnosti zaključuju se istim pitanjem: djeluju li dva lica porezne neutralnosti međusobno ili se isključuju (*Kahn*)? Jednako tako, intrigantno je i pitanje koje nameće praksa: kojim poreznim odredbama se postiže neutralnost, a posljedično i idealan porezni sustav?

Nastavno na navedeno, odgovor na pitanje očekuje se kroz analizu pravne osnove porezne neutralnosti kao europskog poreznog načela, odnosno usklađivanja porezne politike Europske unije (u nastavku EU) s Ugovorom o njezinom funkcioniranju kako bi se Sudu EU-a omogućilo preispitivanje zakonitosti akata institucija EU-a. Samo detaljna analiza sudske prakse može omogućiti cjelovit uvid u sadržaj i opseg načela neutralnosti koje se izvodi iz primarnog i sekundarnog prava pri čemu se uzima u obzir i obvezujući učinak Povelje EU-a o temeljnim pravima te utjecaj nacionalnog prava.

PDV, kao neto-svefazni porez na promet, jedan je od oblika općeg poreza na promet koji je zamijenio ranije važeći oblik kumulativnog oporezivanja prometa. Polazna točka za razumijevanje načela neutralnosti akcentira se u sustavu PDV-a kao neto-svefaznog poreza na

promet u kojem osnovicu neto oporezivanja predstavlja samo vrijednost stvorena u toj fazi prometnog ciklusa, tj. dodana vrijednost. Prednosti neto oporezivanja, odnosno koncepta dodane vrijednosti PDV-a, ističu se kroz: smanjenje poreznog opterećenja i porezne evazije, poreznu izdašnost i učinkovitost pri poticanju izvoza, potpuno izbjegavanje kumuliranja poreza te alokacijsku neutralnost kao posljedicu manjeg broja poreznih stopa.

Neutralnost PDV-a primarno se ostvaruje primjenom kreditne metode koja podrazumijeva da pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kada nastaje i obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti, tj. oporezuje se samo dodana vrijednost u svakoj od faza prometnog ciklusa. Pretporez je ključni mehanizam kroz koji sustav PDV-a ostvaruje načelo fiskalne neutralnosti. S tim u vezi, korelacija između prava na odbitak pretporeza i neutralnosti PDV-a izravno je povezana s obavljanjem oporezivih isporuka, odnosno svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika, bez obzira na njihove ciljeve ili rezultate, a pod uvjetom da su one predmet oporezivanja PDV-om. Ta korelacija se narušava ako porezni obveznik obavlja oporezive i neoporezive transakcije te se primjenjuje samo razmjerni dio odbitka pretporeza za oporezive transakcije.

Drugim riječima, rizik od narušavanja načela neutralnosti postoji uvijek kada porezni obveznici obavljaju oporezive i neoporezive transakcije, u kojem slučaju PDV postaje troškovna komponenta oporezivih transakcija uz neizostavni kumulativni učinak. Samo obveznici koji obavljaju oporezive transakcije mogu odbiti pretporez i tada se može govoriti o PDV-u kao neutralnom. Načelo neutralnosti PDV-a kao općeg poreza na potrošnju ugrađeno je već u Prvu direktivu Vijeća 67/227/EEC, a Sud EU-a ga je u ranoj praksi razvio kao načelo fiskalne neutralnosti. Međutim, ubrzo su direktive EU-a počele isključivati dio potrošnje iz porezne osnovice, što se direktno odrazilo na njegovu neutralnost.

Značajan doprinos u primjeni odredbi o odbitku pretporeza predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, a u funkciji ostvarenja načela neutralnosti kao temeljnog načela u oporezivanju PDV-om svih oporezivih transakcija, dao je Sud EU-a.

Međutim, dodatna prepreka ostvarenju neutralnosti PDV-a su izuzeća koja ne dopuštaju pravo na odbitak pretporeza, kao i narušavanje tržišnog natjecanja zbog neusklađenosti nacionalnog zakonodavstva s direktivama o PDV-u. Prema OECD-ovom načelu nediskriminacije PDV je neutralan jer teret PDV-a ne snose poduzetnici, nego krajnji potrošači, dok je zajamčeno tržišno natjecanje u međunarodnoj razmjeni utemeljeno na načelu zemlje odredišta, čime se osigurava konkurentska neutralnost koju zahtijeva zakonodavstvo EU-a.

S obzirom na navedeno, neizostavna je uloga Suda EU-a koji je kroz bogatu sudsku praksu potvrdio značaj neutralnosti PDV-a vezano za pravo na odbitak pretporeza temeljenim na dva osnovna načela: općeg poreza na potrošnju i fiskalne neutralnosti, kao i dva podnačela koja je Sud EU-a razvio u korelaciji s navedenim: načelo jednakosti i uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja. S druge strane, praksa Suda EU-a nema jedinstven obrazac za nejednako postupanje u rješavanju kršenja neutralnosti PDV-a, već im pristupa dogmatski smatrajući da je nejednako postupanje opravdano samo ako postoje opravdani razlozi kršenja neutralnosti poput sprječavanja porezne utaje.

Pravni temelj neutralnosti Sud EU-a potvrđuje kroz pravo na odbitak pretporeza iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ koja nudi sustavan pregled implikacija pravnih načela i sudske prakse. Nadalje, vezano za zahtjeve zakonodavstva EU-a u svezi nenarušavanja tržišnog natjecanja u međunarodnoj razmjeni, glavni motiv za promjenu sustava s bruto na neto-svefazni porez na promet s odbitkom pretporeza bilo je jamstvo konkurentske neutralnosti, odnosno oporezivanja dobara i usluga u zemlji potrošnje, čime se jamči nenarušavanje tržišnog natjecanja i prednost načelu odredišta u međunarodnoj razmjeni.

Analizom pravnog temelja neutralnosti PDV-a kroz pravo na odbitak pretporeza i sudsku praksu definira se predmet znanstvenog istraživanja poreznog položaja isporuke nekretnina u kontekstu prava izbora za oporezivanje (optiranja) i odbitka pretporeza postupkom prijenosa porezne obveze (*reverse charge*). Budući da je odbitak pretporeza podložan prijevarama, mehanizam *reverse charge* je osnovni instrument za njihovo suzbijanje.

Kritičkom analizom bitnih literaturnih referenci vezanih za predmet znanstvenog istraživanja postavlja se cilj istraživanja: utvrđivanje osnovnih postulata neutralnosti PDV-a kroz pravo na odbitak pretporeza te rizici njegovog kršenja.

Temeljem zakonske regulative poreznog položaja isporuke nekretnina, zapravo uvjeta i kriterija za primjenu izuzeća za oporezivanje PDV-om, induktivnom metodom analizirat će se izuzeća u nacionalnom zakonodavstvu pojedinih država članica EU-a, odnosno implementirane opcije uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ glede primjene izuzeća na isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze. Na taj će se način usporediti ujednačenost primjene ponuđenih uvjeta i kriterija pojedinih država članica EU-a za primjenu izuzeća u kontekstu optiranja i prijenosa porezne obveze s ciljem analize pravnog temelja neutralnosti PDV-a kroz pravo na odbitak pretporeza i rizika njegovog narušavanja.

Slijedom opisanog cilja istraživanja postavljaju se istraživačka pitanja koja se odnose na mogućnosti utvrđivanja granica do kojih se PDV smatra neutralnim te mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana. U odnosu na navedeno, istraživanje će rezultirati odgovorom na pitanje može li se PDV smatrati samo *de jure neutralnim* ili je on to i *de facto* te mogu li se preciznije odrediti uvjeti i kriteriji sprječavanja PDV prijevara unutar nacionalnih odredbi i Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Na koncu, važnost sudskih presuda dokazuje stvarnu ulogu sudova u borbi protiv PDV prijevara odnosno kršenju neutralnosti PDV-a. Analizom relevantnih sudskih presuda vezanih za odbitak pretporeza, prijenos porezne obveze i izuzeća od oporezivanja PDV-om, utvrđuje se kriterij ispunjavanja materijalnih i formalnih uvjeta prema odredbama iste Direktive, a s ciljem očuvanja neutralnosti PDV-a. Time se potvrđuje stvarna uloga sudova u rješavanju slučajeva koji krše neutralnost, poput PDV prijevara: neiskazivanje oporezivih transakcija u poreznoj prijavi i iskazivanje neopravdanih odbitaka pretporeza.

Učinci sudske prakse u sprječavanju utaje PDV-a implementiraju se kroz doktrinu zlorabe prava kojom su spriječene različite vrste umjetnog izbjegavanja porezne obveze korištenjem poreznih prednosti suprotno važećim odredbama. Isto tako, ističe se značaj doktrine „znao ili morao znati“, ključne pri osporavanju prava na odbitak pretporeza povezanog s prijevarama PDV-a. I u konačnici, obrazložene presude Suda EU-a vezano za PDV prijevare ukazuju na važnost njihove ujednačene primjene u svim državama članicama.

2. POREZNA NEUTRALNOST U KONTEKSTU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

2.1. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost kao europsko porezno načelo

Neutralnost oporezivanja predstavlja temeljni koncept teorije PDV-a odnosno sinonim je za efikasnost sustava PDV-a obzirom na primarni, fiskalni cilj oporezivanja koji se ostvaruje prikupljanjem poreznih prihoda za zadovoljenje javnih potreba. Jačanjem globalizacije u kretanju dobara, usluga, kapitala i ljudi, a obzirom na dominantan značaj PDV-a u poreznim strukturama suvremenih država, nacionalnim se sustavima PDV-a nameće usklađivanje zajedničkog sustava PDV-a koji će se temeljiti na primjeni načela neutralnosti PDV-a, bez ugrožavanja ravnopravne tržišne utakmice.

2.1.1. Koncept porezne neutralnosti

Načelo neutralnosti u oporezivanju je „temeljni zahtjev ekonomije“.¹ Značaj načela neutralnosti poreza s ekonomskog gledišta pojedinih autora također je različit. Tako Douglas Kahn smatra da se „neutralnost odnosi na porezne odredbe koje su usklađene s idealnim (neutralnim) poreznim sustavom, dok se odredbe koje se ne mogu uskladiti s neutralnim poreznim sustavom smatraju „poreznim izdacima“.² S druge strane, prema Musgrave-u, pored ostalih obilježja koja treba imati dobar porezni sustav, pretpostavlja se i načelo neutralnosti, odnosno „porezi se trebaju birati tako da se minimalizira upletanje u donošenje ekonomskih odluka koje omogućuju učinkovito funkcioniranje tržišta. U skladu s navedenim nužno je minimalizirati „mrtvi teret oporezivanja.“³ Joseph Stiglitz također smatra načelo neutralnosti jednim od najvažnijih načela oporezivanja. Prema Stiglitzu, ovo načelo kojeg naziva načelom efikasnosti, podrazumijeva da porezni sustav ne smije biti iskrivljen, nego da u najvećoj mjeri doprinosi efikasnosti ekonomije.⁴ Za istaknuti je i definiciju austrijskog ekonomista Ludwiga

¹ Heinrich Weber-Grellet, : Steuern im moderner Verfassungstaat, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2001., str. 106.

² Douglas A. Kahn „The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?“, Northern Kentucky Law Review, vol. 18, 1990., str. 1.

³ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 4. izd., McGraw-Hill Book Company, New York, 1984., str. 228.–229

„Mrtvi teret oporezivanja“ nastaje zbog utjecaja oporezivanja na relativne cijene i smanjenje blagostanja potrošača te se još naziva „višak tereta“ i „trošak blagostanja“.

⁴ Joseph E. Stiglitz, Ekonomija javnog sektora, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Beogradu, Beograd, 2008., str. 465.

von Misesa da je neutralnost onaj oblik oporezivanja „koji ne bi skrenuo operacije tržišta sa pravca u kojem bi se razvio u situaciji da ne postoje porezi. On ističe da se danas, pod pritiskom stvaranja „države blagostanja“, sve manje govori o načelu neutralnosti, a sve više o načelu pravednosti u oporezivanju. Pritom se umanjuje značaj fiskalnih ciljeva oporezivanja, budući da obveznici plaćaju poreze prema ekonomskoj snazi, na koji se način porezi „čine zadovoljavajućim u većoj mjeri što su manje neutralni i što više služe skretanju proizvodnje i potrošnje s onog pravca u kojem bi ih usmjerilo slobodno tržište“. ⁵ Prema tome, neutralnost u oporezivanju postoji „kada ekonomske odluke nisu pod utjecajem oporezivanja“. ⁶

Obzirom da porezni sustav sadrži brojne porezne oblike potrebno je uskladiti ciljeve i načela oporezivanja, posebno kod uvođenja novih poreznih oblika. Navedeno se smatra nužnim i zbog činjenice da se u pogledu efikasnosti porezni sustav, uz sve porezne oblike, ocjenjuje kao cjelina te nije potrebno primijeniti sva načela oporezivanja kod određivanja pojedinog oblika oporezivanja, nego samo zadana načela. Pri tome je potrebno uvažavati redoslijed značaja pojedinih načela oporezivanja. Za neutraliziranje odstupanja od pojedinih načela oporezivanja zakonodavac koristi različite korekcije unutar poreznog sustava kako bi na najbolji način iskoristio prednost svakog poreznog oblika. Porezne olakšice, poput oslobođenja, izuzimanja od oporezivanja ili nižih poreznih stopa izravno ugrožavaju načelo neutralnosti oporezivanja. Nadalje, osim što se uvođenjem većeg broja olakšica povećavaju i dodatni troškovi poreznog tijela koji dovode do smanjenja prihoda, potiču i zakonitu poreznu evaziju. Na taj način porezni obveznici u „lepezi olakšica“ koje pruža pojedini porezni oblik traže načine kojim će postići povoljniji porezni položaj čime se nedvojbeno implicira na ugrožavanje načela porezne neutralnosti.

Mnogobrojne studije i analize, poput studije MMF⁷, ukazale su da je efikasnost poreznih olakšica upitna, ne samo s obzirom na distorzije koje proizvode na tržištu i implikacije na potrošnju, efikasnost alokacije kapitala, naplatu prihoda, nego i na nefiskalne ciljeve zbog kojih su i uvedene. Istraživanja efikasnosti poreznih sustava dovode do zaključka da se veći efekti mogu postići politikom koja porezne olakšice svodi samo na minimum koji ne proizvodi distorzije na tržištu ili poreznu evaziju. U suvremenim poreznim sustavima porezna nediskriminacija je postala sinonim za neutralnost oporezivanja. U poreznom smislu, porezni

⁵ Ludwig von Mises, *Human Action: A Treatise on Economics*, 4. prerađeno izd., The Foundation for Economic Education, Irvington-on-Hudson, 1996., str. 602.

⁶ Patric Liebing, *Beschränkte Einkommensteuerverpflichtung in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2004., str. 128.

⁷ International Monetary Fund (IMF), *Fiscal Monitor - Fiscal Exit: From Strategy to Implementation*, Washington D.C., 2010., str. 73.–84.

bi obveznici, kao i predmet oporezivanja (porezni objekt), trebali biti tretirani na isti način jer upravo isticanje jednih na račun porezne diskriminacije drugih poreznih subjekata i objekata, dovodi do narušavanja neutralnosti u oporezivanju.

David Hasen se suočava s istom problematikom i postavlja pitanje je li koncept porezne neutralnosti adekvatno specificiran za analizu učinkovitosti međunarodnih poreznih sustava budući da je neutralnost bazirana na ideji da učinci poreznih poticaja smanjuju učinkovitost uzrokujući alokaciju resursa izvan optimalne oporezive osnove.⁸

Iz ovoga proizlazi da neutralnost oporezivanja definitivno predstavlja standard kojem trebaju težiti fiskalne vlasti budući da njegovo ostvarenje doprinosi ispravnom funkcioniranju tržišta, efikasnijoj alokaciji kapitala i boljoj naplati prihoda. Stoga, bolje ostvarenje redistributivnih ciljeva ne treba tražiti samo u mjerama porezne politike, već u okviru fiskalne politike, što podrazumijeva širu poreznu osnovicu, niže porezne stope te ciljane transfere prema korisnicima olakšica. Navedeno implicira da ostvarenje višeg stupnja neutralnosti poreznog sustava, uključujući i PDV kao dominantan porezni oblik, u većini suvremenih država ovisi o dva izbora: o izboru fiskalnih instrumenata koji stoje na raspolaganju državi (porezi naspram transfera) te o izboru različitih opcija koje nudi oporezivanje (između umanjenja osnovice poreza i poreznog kredita ili između oslobođenja i povrata poreza).

Obzirom da fenomen oporezivanja, tj. nametanja i ubiranja poreza pretpostavlja umanjenje gospodarske snage (u pravnom smislu imovine)⁹ građana u korist države, bez neposredne protučinidbe, poveznicu u kontekstu neutralnosti ističe i Mises tvrdeći da su „porezi unatoč izravnom ograničavanju zadovoljstva poreznog obveznika cijena koju on plaća za usluge koje mu država nudi“¹⁰. Na taj način Mises priznaje nemogućnost uspostave neutralnog poreza u modernom društvu i njegovog zagovaranja kao ideala. S tim u vezi, i Rothbard ističe da svaka potraga za neredistributivnim neutralnim porezom mora uspjeti u pružanju odgovora na dva ključna pitanja o porezima: „tko“ i „koliko“ poreza treba platiti za primljena dobra i usluge, pri čemu posljedično konstatira da su ekonomisti slobodnog tržišta bili neuspješni u pronalaženju ovih kriterija oporezivanja.¹¹

⁸ David Hasen, „Tax Neutrality and Tax Amenities“, Florida Tax Review, vol. 12, br. 2, 2012., str. 77.–81., dostupno na: colorado.edu.

⁹ Hrvoje Arbutina, „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 62, br. 5-6, 2012., str. 1286.

¹⁰ L.von Mises, op. cit., str. 730.–731.

¹¹ Murray N. Rothbard, „The Myth of Neutral Taxation“, The Cato Journal, vol. 1, br. 2, 1981., str. 96.–97.

Jedan od odgovora na pitanje o visini poreza koji je pojedinac dužan platiti leži u primjeru poslovanja azijskih zemalja koje su svojim poslovanjem ostvarile gospodarsko čudo (Japan, Hong Kong, Južna Koreja, Tajvan, Singapur) izbjegavajući stvaranje velike države, pretjeranu potrošnju i visoko oporezivanje ili ono sa sankcionirajućim učinkom, zapravo izbjegavajući pretjeranost na svim područjima. Kao podršku trgovačkim društvima i gospodarstvu u cjelini uveli su porezne poticaje što je ujedno utjecalo i na povećanje njihove konkurentnosti na svjetskom tržištu. Zajedničkom politikom uvođenja niskih poreznih stopa potaknuli su rad, štednju i preuzimanje rizika koje stručnjaci i danas percipiraju kao *sine qua non* „gospodarskog čuda“ tih zemalja.¹² Preveliko oporezivanje zapravo je samoorobljavanje jer ne omogućuje ljudima ostvarivanje ekonomske snage za plaćanje poreza.¹³

Nadalje Wolfgang Schon se zalaže za primjenu koncepta koherentnosti kako bi se pomirili zahtjevi neutralnosti s teritorijalnim ograničenjima ovlasti oporezivanja i navodi da je „zaštita kohezije domaćeg poreznog zakonodavstva u skladu s načelom porezne neutralnosti u tolikoj mjeri da sprječava porezne obveznike u namjeri korištenja poreznih olakšica bez preuzimanja odgovarajućeg poreznog tereta.“¹⁴ Sukladno navedenom konceptu, kritizira novi trend u sudskoj praksi EU naglašavanja teritorijalnog razgraničenja prava oporezivanja država članica te se zalaže za strogu primjenu načela neutralnosti i teritorijalnosti u skladu s opisanim konceptom njihove usklađenosti.

Iz svih naprijed iznesenih gledišta o poreznoj neutralnosti ponovno se može postaviti pitanje koje je postavio i sam Douglas Kahn: djeluju li dva lica porezne neutralnosti međusobno ili se isključuju? Jednako tako, intrigantno je i pitanje koje nameće praksa: kojim poreznim odredbama se postiže porezna neutralnost, a posljedično i idealan porezni sustav?¹⁵

¹² Charles Adams, Za dobro i zlo: Utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006., str. 424.–425.

¹³ Hua-Ching Ni, Stepping Stones for Spiritual Success, College of Tao & Traditional Healing Arts, Los Angeles, 1989., str. 66.

¹⁴ Wolfgang Schon, „Neutrality and Territoriality - Competing or Converging Concepts in European Tax Law?“, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, br. 2015 – 01, 2015., str. 285.

¹⁵ D. A. Kahn, op. cit., str. 5.–6.

2.1.2. Opća načela europskog poreznog prava

Pravna osnova za poreznu politiku u EU usklađena je sa Ugovorom o funkcioniranju Europske unije (UFEU)¹⁶ i sastoji se od:

- poglavlja o poreznim odredbama (čl. od 110. do 113. UFEU) koja se odnose na usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima neizravnog oporezivanja;
- poglavlja o usklađivanju zakonodavstva (čl. od 114. do 118. UFEU) koja se odnose na poreze koji neizravno utječu na uspostavu jedinstvenog tržišta, pri čemu se za fiskalne odredbe ne provodi redovni zakonodavni postupak;
- ostalih odredbi relevantnih za poreznu politiku koje se odnose na slobodno kretanje osoba, usluga i kapitala (čl. 45. do 66. UFEU), okoliš (čl. 191. do 192. UFEU) i tržišno natjecanje (čl. 107. do 109. UFEU).

U poreznim je pitanjima, također, moguća primjena pojačane suradnje (čl. 326. do 334. UFEU). Glavno obilježje poreznih odredbi EU, u pogledu donošenja akata, jest činjenica da Vijeće EU jednoglasno odlučuje o prijedlogu Europske komisije, a Europski parlament ima samo savjetodavnu ulogu. Budući da je oporezivanje u nadležnosti država članica, a EU u tom pogledu ima ograničene ovlasti, odredbe koje se donose u području oporezivanja uključuju direktive o usklađivanju nacionalnih odredbi i odluka Vijeća. Pritom prevladava stav Komisije da se zadržavanjem jednoglasnosti kod donošenja svih odluka o oporezivanju otežava postizanje razine usklađenosti poreza koja je nužna za EU, zbog čega je podnijela prijedloge o prijelazu na odlučivanje kvalificiranom većinom¹⁷ u određenim područjima oporezivanja. Međutim, države članice su navedene prijedloge odbile temeljem čega su ovlasti za uvođenje, ukidanje ili prilagodbu poreza i dalje ostale u njihovoj ingerenciji. S obzirom da je cilj porezne politike EU omogućavanje neometanog funkcioniranja jedinstvenog tržišta, prioritet pred usklađivanjem izravnog oporezivanja dan je upravo neizravnom oporezivanju (PDV, trošarine, uvozne pristojbe, porezi na energiju i ostali porezi za zaštitu okoliša).

Između ostalih zadaća, Europski parlament oblikuje program za poreznu politiku EU i pruža platformu za raspravu o oporezivanju. S ciljem djelovanja u borbi protiv izbjegavanja plaćanja

¹⁶ Povelja Europske unije o temeljnim pravima, Službeni list Europske unije, C 202/47, 7. 6. 2016.

¹⁷ Europska komisija, Opinion of the Commission on the Intergovernmental Conference, dokument COM(2003) 548 final od 17. 9. 2003.

poreza, u rujnu 2020. osnovan je Pododbor za porezna pitanja (FISC)¹⁸ koji surađuje s nacionalnim parlamentima, akademskom zajednicom, poreznim tijelima i civilnim društvom. Njegova zadaća je, uz nastavak borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza, jačanje financijske transparentnosti i osmišljavanje jednostavnije, učinkovitije i održive porezne politike EU. Mnoga stajališta Parlamenta o poreznoj politici odražavaju se u zakonodavstvu EU, ali i nacionalnim zakonodavstvima.

Europska unija je utemeljena na vladavini prava i u njoj je uspostavljen cjelovit sustav pravne zaštite i postupaka kako bi se Sudu Europske unije omogućilo preispitivanje zakonitosti akata institucija EU (čl. 263. UFEU-a). Doktrina nadređenosti prava EU predstavlja okosnicu pravnog poretka EU kojom se nastoji osigurati jedinstvo i dosljednost tog prava. Iz navedenog proizlazi i formalni stav Suda Europske unije prema kojem je pravo EU apsolutno nadređeno nacionalnom zakonodavstvu država članica, a nacionalni su sudovi tu nadređenost dužni uzeti u obzir u svojim odlukama. Dodavanjem pravnih pravila EU u definiciju međunarodnog poreznog prava, Lončarić-Horvat i Arbutina su je osuvremenili tako da ona glasi: „međunarodno porezno pravo je skup nacionalnih i međunarodnih pravnih pravila, kao i pravnih pravila Europske unije kojima je uređen prekogranični gospodarski promet“.¹⁹ Međutim, Europska unija je sama po sebi izvor prava, odnosno posjeduje pravnu osobnost te kao takva ima vlastiti pravni poredak, odvojen od međunarodnog prava.

Pravni poredak odnosno glavne *izvore prava EU* čine: primarno pravo, sekundarno pravo i dopunsko pravo. Postoje i dodatni izvori prava – sudska praksa, međunarodno pravo i opća načela prava Europske unije.

Glavni izvori primarnog prava su ugovori i opća načela odnosno Ugovor o Europskoj uniji (UEU)²⁰ u kojem se (čl. 6. st. 3.) navode temeljna prava koja predstavljaju opća načela prava EU. U ugovorima se utvrđuje raspodjela nadležnosti između EU i država članica kao i pravni okvir djelovanja institucija EU. Primarno pravo uključuje i izmjene Ugovora o EU i njihove protokole, ugovore o pristupanju novih država članica EU te Povelju o temeljnim pravima stupanjem na snagu Lisabonskog ugovora²¹ 1. prosinca 2009. kao temeljnog dokumenta o izmjeni Ugovora o EU i Ugovora o osnivanju EU. Opća načela prava EU vrlo se rijetko

¹⁸Vidi Informativne članke o Europskoj uniji, dostupno na mrežnoj stranici Europskog parlamenta: www.europarl.europa.eu/factsheets/hr.

¹⁹ Olivera Lončarić-Horvat, Hrvoje Arbutina, Osnove međunarodnog poreznog prava, Narodne novine, Zagreb, 2007., str. 4.

²⁰ Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija), Službeni list Europske unije, C 202/13, 7. 6. 2016.

²¹ Ugovor iz Lisabona o izmjenama i dopunama Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o osnivanju Europske zajednice, Službeni list Europske unije, C 306, 17. 12. 2007.

spominju u ugovorima jer su to nepisani izvori prava razvijeni sudskom praksom Suda Europske unije (pravna sigurnost, institucionalna ravnoteža, legitimno očekivanje i sl.). Ta su načela utvrđena već naprijed spomenutim čl. 6. st. 3. UEU koji se odnosi na temeljna prava zajamčena Europskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda²² kao općih načela prava EU. Međunarodni sporazumi koje je sklopila EU također su sastavni dio prava EU. Iako odvojeni od primarnog i sekundarnog prava, podređeni su primarnom pravu jer pri razvoju sudske prakse i presuda Suda Europske unije mogu imati izravan učinak ako sadrže jasnu i preciznu obvezu koja ne podliježe donošenju naknadne mjere te je stoga i njihova pravna snaga hijerarhijski viša u odnosu na sekundarno zakonodavstvo.

Sekundarni izvori prava odnose se na pravne akte navedene u čl. 288. UFEU: uredbe, direktive, odluke, mišljenja i preporuke te netipične akte kao što su poslovници institucija i međuinstitucijski sporazumi.

Hijerarhija unutar sekundarnih pravnih propisa utvrđena je između zakonodavnih, delegiranih i provedbenih akata (čl. 289. do 291. UFEU). Zakonodavni akti su pravni akti doneseni u skladu s redovnim ili posebnim zakonodavnim postupkom. Delegirani akti su nezakonodavni akti opće primjene kojima se dopunjuju ili mijenjaju određeni elementi zakonodavnog akta koji nisu ključni. Zakonodavac (Parlament i Vijeće) mogu prenijeti na Europsku komisiju ovlast za donošenje takvih akata. Ciljevi, sadržaj, opseg i trajanje delegiranja ovlasti te po potrebi i hitni postupci, utvrđeni su u zakonodavnom aktu. Pri tome, zakonodavac utvrđuje i uvjete koji vrijede za delegiranje poput ovlaštenja za opoziv delegiranja ili prava na prigovor. Provedbene akte većinom donosi Komisija koja je nadležna za provedbu pravno obvezujućih akata pod ujednačenim uvjetima. Provedbeni akti su u nadležnosti Vijeća samo u posebnim valjano utemeljenim slučajevima te u području zajedničke vanjske i sigurnosne politike. Prilikom donošenja temeljnog akta u redovnom zakonodavnom postupku Parlament ili Vijeće mogu u svakom trenutku upozoriti Komisiju na to da, prema njihovom mišljenju, nacrt provedbenog akta prekoračuje provedbene ovlasti predviđene temeljnim aktom. U tom slučaju Komisija mora ponovno razmotriti nacrt predmetnog akta.

Uredbe imaju opću primjenu, u cijelosti su obvezujuće i izravno se primjenjuju u svim državama članicama čim stupe na snagu i ne moraju se prenositi u nacionalno zakonodavstvo. Njima se želi osigurati jedinstvena primjena prava EU u svim državama članicama. S obzirom

²² Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i [Naziv države] o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja..., Narodne novine – Međunarodni ugovori, br. 18/97–13/17.

da zamjenjuju nacionalne zakone koji nisu u skladu s njihovim materijalno pravnim odredbama, uredbe se “po svom pravnom djelovanju najprije mogu usporediti s domaćim zakonima”.²³

Direktive su obvezujuće za države članice kojima su upućene u pogledu rezultata kojeg treba postići, ali im ostavljaju slobodu izbora oblika i metoda za postizanje tog rezultata. Zakonodavac pojedine države mora donijeti akt o prenošenju direktiva u nacionalne okvire (tzv. „nacionalna provedbena mjera“) čime se nacionalno zakonodavstvo usklađuje s utvrđenim ciljevima iz tih izvora. Iz navedenog se može zaključiti da takva provedbena mjera predstavlja „kompromis između zahtjeva za jedinstvenim pravom unutar EU, i što je god moguće veće zaštite svojstava nacionalnih pravnih propisa”.²⁴ Direktive u načelu nisu izravno primjenjive. Međutim, Sud Europske unije je odlučio da u iznimnim slučajevima određene odredbe direktive mogu imati izravan učinak u državama članicama, iako nisu usvojile akt o implementaciji i to u ovim slučajevima: prenošenje u domaće zakonodavstvo nije izvršeno ili je izvršeno na neodgovarajući način; odredbe direktive su bezuvjetne, ali dovoljno jasne i precizne čak i kada dodjeljuju prava pojedincima. Premda se odnose na sva područja nacionalnog prava, direktive se u poreznom pravu najčešće primjenjuju u području indirektnog oporezivanja i često sadrže detaljna obvezna pravila koja se jedino na taj način mogu ostvariti u praktičnoj primjeni.²⁵

Odluke su u cijelosti obvezujuće. One u kojima je određeno kome su upućene (državama članicama, fizičkim ili pravnim osobama) obvezujuće su samo za njih te se tim odlukama uređuju konkretne situacije povezane s državama članicama ili osobama. Pojedinaac se može pozvati na prava koja proizlaze iz odluke koja je upućena državi članici samo ako je ta država donijela akt o prenošenju. Odluke mogu biti izravno primjenjive pod istim uvjetima kao i direktive.

Preporuke i mišljenja su bez obvezujućeg djelovanja, ali mogu biti smjernice za tumačenje i sadržaj prava EU. Međutim, „domaći sudovi preporuke moraju uzeti u obzir, osobito kada one mogu pružiti razjašnjenje pri tumačenju prava EU i sadržaja propisa kojima je uređena EU”.²⁶

Odabir vrste pravnog akta je pretežno definiran ugovorima koji određuju potrebnu vrstu pravnog akta. Međutim, u mnogim odredbama vrsta pravnog akta nije propisana te je u takvim

²³ Matthias Herdegen: Europsko pravo, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2002., str. 121.

²⁴ Rudolf Streinz: Europarecht, 6. izd. C. F. Muller Verlag, Heidelberg, 2003., str. 158.

²⁵ Npr. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (Šesta direktiva o porezu na dodanu vrijednost), koja se odnosi na porezna oslobođenja, sadrži katalog s 30 obvezujućih poreznih oslobođenja.

²⁶ M. Herdegen, op. cit., str. 128.

slučajevima čl. 296. st. 1. UFEU propisano da institucije biraju vrstu akta ovisno o slučaju i u skladu s važećim postupcima i načelom proporcionalnosti. Prema primarnom zakonodavstvu EU ima ograničene provedbene ovlasti jer pravo EU u načelu provode države članice, što je i propisano čl. 291. st. 1. UFEU, a samo kad su potrebni ujednačeni uvjeti za provedbu pravno obvezujućih akata Unije, svoje provedbene ovlasti primjenjuje Komisija (čl. 291. st. 2. UFEU).

Opća načela poreznog prava EU predstavljaju pravne norme koje omogućavaju rješavanje sporova za koje ne postoji izričito pisano pravno pravilo. Načela se utvrđuju kroz praksu Suda Europske unije te, zajedno s pravnim običajima i sporazumima između država članica, pripadaju nepisanim izvorima prava. To ne umanjuje njihovu važnost jer imaju vrlo bitnu ulogu u pravu i pravnoj praksi EU. Ona se, uz Ugovore Europske unije s kojima čine primarno pravo EU, nalaze na vrhu hijerarhije pravnih normi, ispred međunarodnih sporazuma i sekundarnog prava EU. Pomoću njih se često odgovara na pitanja koja proizlaze iz tumačenja postojećih zakona ili se popunjavaju pravne praznine²⁷ koje i postoje tamo gdje pojedino pitanje nije decidirano određeno što u poreznom pravu omogućava zakonito izbjegavanje plaćanja poreza (*tax avoidance*). U tom se slučaju radi o takozvanom načelu slobode, odnosno općoj isključujućoj normi: „sve što izričkom nije zabranjeno, prešutno je dopušteno.“²⁸

Iz već naprijed istaknutog o važnosti prakse Suda Europske unije proizlazi da se ispunjavanjem pravnih praznina pravo izgrađuje najčešće sudskom praksom. Vodeći računa o sadržaju zakona i volji zakonodavca, moguća je primjena analogije kojom pravni sustav nastoji ostvariti višu razinu koherentnosti sa što manje kontradiktornosti unutar sebe, i to na dva načina:

- *argumentum a contrario* – „argument kojim se iz jedne izričite normative kvalifikacije nekog ponašanja zaključuje da postoji suprotna prešutna kvalifikacija drugog ponašanja“²⁹, tj. iz rješenja zakonodavca se može zaključiti da određene pravne posljedice ne smiju nastupiti;
- *argumentum a simile* – „argument kojim se iz jedne izričite kvalifikacije (ovlaštenja, obveze) nekog odnosa zaključuje da ista kvalifikacija pripada i drugom odnosu koji je bitno

²⁷ Prema jednom mišljenju, teški slučajevi o kojima se raspravlja kasnije, tzv. *hard cases* odnose se na pravnu prazninu u pravnom sustavu, u smislu da pravna pravila propuštaju propisati koje ponašanje je pravno dopušteno ili zabranjeno. Vidi: E. Philip Sopper., „Legal Theory and the Obligation of a Judge: The Hart/Dworkin Dispute“, Michigan Law Review, vol.75, br. 3, Ann Arbor, 1977., str. 473.-519., dostupno na: [ps://repository.law.umich.edu/mlr/vol75/iss3/2](https://repository.law.umich.edu/mlr/vol75/iss3/2)

²⁸ Riccardo Guastini: Sintaksa prava, Naklada Breza, Zagreb, 2018., str. 381.

²⁹ Nikola Visković: Teorija države i prava, Birtehnika, Zagreb, 2001., str. 255.

sličan ovome izričito kvalificiranom³⁰ tj. proširenjem na slučajeve koji nebitno odstupaju od zakonom opisanih slučajeva.

Iz navedenog se također zaključuje da su opća pravna načela, na primjer, “načelo prema kojemu kasniji zakon ukida prijašnji („*lex posterior derogat priori*“), kao i načelo u skladu s kojim posebni zakon ukida opći zakon („*lex specialis derogat legi generali*“).”,³¹

Načelo neutralnosti u oporezivanju, uz porezno-pravna načela zakonitosti i jednakosti u oporezivanju, u pravilu „razumijeva situaciju u kojoj na ekonomske odluke gospodarskih subjekata ne utječu porezni sustav i mjere porezne politike ili je taj utjecaj minimalan“.³² Naime, u skladu s tim načelom, sve odluke o mjestu obavljanja djelatnosti, obimu i financiranju djelatnosti ne smiju, s gospodarskog stajališta, biti ovisne o poreznom opterećenju. Unatoč tome što postoje različita gledišta ostvarenja načela neutralnosti niti jedno ne daje odgovor kako postići potpunu neutralnost poreza. S tim u vezi su, još krajem prošlog stoljeća, sve zemlje (visoko razvijene i zemlje u razvoju) nametnule raspravu o utemeljenosti zahtjeva za neutralnošću poreza, odnosno o ograničavanju poreza na ulogu instrumenta koji bi služio za ostvarenje pretežito fiskalnog cilja oporezivanja. Pri tome država, s ciljem jačanja tržišta, mora stvoriti uvjete koristeći sve raspoložive ekonomske instrumente, među kojima istaknutu ulogu imaju porezi, s osnovnom svrhom poboljšanja blagostanja njezinih građana. Međutim, „tržišta su se uvijek dokazala kao krajnje snalažljiva pri prevladavanju nesavršenosti – u svakom slučaju snalažljivijima od države“.³³

Koliko će pojedine države koristiti poreze kao instrumente nefiskalne politike, ovisi isključivo o njihovom sustavu oporezivanja koji se razlikuje u državama koje su ulogu poreza pretežito ili u cijelosti ograničile na instrument prikupljanja prihoda za financiranje javnih rashoda (fiskalna uloga poreza), od onog u kojem porezi imaju značajnu ulogu njihovog ekonomskog razvoja. Naime, danas je teško, pa čak i neozbiljno, opravdavati mišljenje prema kojem porezna obveza potiče porezne obveznike na gospodarsku aktivnost i ostvarenje većih prihoda te time neutralizira, odnosno kompenzira ekonomski nepovoljne učinke tog istog oporezivanja.³⁴

³⁰ Ibid

³¹ O. Lončarić-Horvat, H. Arbutina, op. cit., str. 7.

³² Jelčić, Barbara; Javne financije, RRIF, Zagreb, 2001., str. 128.

³³ „Zurück zum Staat“, Neue Zürcher Zeitung, Zürich, 26. 6. 1997.

³⁴ Mark Twain je bio oduševljen kad je 1864. godine platio svoj prvi porez na dohodak u iznosu od 36,82 dolara – u koji je bila uključena i kazna! Plaćanje tog poreza dalo mu je, kako je sam ustvrdio, osjećaj „važnosti“. Prema: B. Jelčić, op. cit., str. 131.

Iz opisane uloge suvremene države u otklanjanju nesavršenosti tržišta, odmak od neutralnosti u oporezivanju je u određenim situacijama neizbježan, čak i poželjan, ukoliko postoji isprepletenost fiskalnih i političkih ciljeva. Porezna načela su samo smjernice kojih se treba pridržavati pri izgradnji poreznog sustava te ih prenositi na konkretna legislativna rješenja u mjeri u kojoj to omogućuje političko i socio-ekonomsko okruženje, a s ciljem ostvarenja utvrđenih ciljeva koji se oporezivanjem žele postići.

2.1.3. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost

Porez na dodanu vrijednost, kao neto svefazni porez na promet, ne predstavlja novi oblik poreza koji se uspješno uključio u porezne sustave velikog broja suvremenih država, već je jedan od oblika općeg poreza na promet koji je zamijenio ranije važeći oblik kumulativnog oporezivanja prometa. Porez na dodanu vrijednost, kao najmlađi porez, je „zadnja i najvjerojatnije posljednja faza u povijesnom razvoju općeg poreza na promet“.³⁵ Njime se uklanjaju nedostaci bruto svefaznog poreza na promet kod kojeg se oporezuje svaka faza prometnog ciklusa na način da se za poreznu osnovicu uzima bruto naknada u svakoj fazi toga ciklusa, s tim da je porez plaćen u prethodnoj fazi uključen u poreznu osnovicu sljedeće faze.

Kod neto oporezivanja prometa primjenom PDV-a osnovicu oporezivanja u oporezovanoj fazi predstavlja samo vrijednost stvorena u toj fazi prometnog ciklusa.³⁶ Iz opisanog, koncept PDV-a proizlazi iz „dodane vrijednosti“ koju svaki sudionik u lancu dodaje na inpute određene faze, prije prodaje novog proizvoda ili usluge. Prelaskom na navedeno neto oporezivanje prometa smanjuje se porezno opterećenje, odnosno ukida kumulativni učinak bruto svefaznog poreza na promet kao glavni nedostatak tog poreza, što proizvođačima omogućuje sniženje cijena proizvoda i povećanje njihove konkurentnosti. S obzirom na tehniku obračuna i naplate, u prednosti PDV-a mogu se ubrojiti: smanjenje porezne evazije, porezna izdašnost, učinkovitost kod poticanja izvoza, potpuno izbjegavanje kumuliranja poreza te da je zbog manjeg broja poreznih stopa alokacijski neutralniji.³⁷

S manjim brojem poreznih stopa, oslobođenja, poticaja i olakšica, porezni sustav dobrim dijelom slijedi načelo alokacijske neutralnosti, odnosno učinkovitosti. Uz navedeno, apsolutna

³⁵ Carl S. Shoup, Public Finance, Aldine Publishing Co., Chicago, 1969., str. 250.

³⁶ Božidar Jelčić: Financijsko pravo i financijska znanost, Informator, Zagreb, 1998., str. 283.

³⁷ Pero Jurković: Javne financije, Masmedia, Zagreb, 2002., str. 316.

neutralnost PDV-a postoji samo teoretski budući da se ona može narušiti i samim odstupanjem od broja djelatnosti obuhvaćenih oporezivanjem PDV-om, odnosno izuzimanjem određenih dobara i usluga od oporezivanja što dovodi do pojave kaskadnog efekta, odnosno vraćanja na prethodni bruto svefazni koncept oporezivanja.

Mali porezni obveznici, koji su prema vrijednosti isporuka dobara ili usluga ispod zakonskog praga za registriranje PDV-a, ne mogu odbiti ulazni PDV prilikom nabave dobara i usluga, koji na taj način postaje dio cijene koštanja i lančano se prenosi putem prodajne cijene u naredne faze prometnog ciklusa. Jednako tako niti djelatnosti oslobođene PDV-a nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Na taj način kaskadni efekt postaje značajan, ali samo ako se javlja u sredini prometnog lanca što posljedično može uzrokovati ozbiljne poremećaje u poslovanju. Načelno, derogiranje neutralnosti u ovim slučajevima može se spriječiti dobrovoljnim registriranjem za potrebe PDV-a malih poreznih obveznika. Sličan učinak se javlja i uvođenjem sniženih stopa PDV-a koje također izazivaju kaskadni efekt kod svih poreznih obveznika koji posluju izvan sustava PDV-a, a nabavljaju dobra i usluge oporezive visokom standardnom stopom.

S time u vezi Eleonor Kristoffersson ističe da „tamo gdje porezni obveznici obavljaju oporezive i neoporezive transakcije uvijek postoji rizik od narušavanja načela neutralnosti te u takvim slučajevima PDV postaje troškovna komponenta oporezivih transakcija i dolazi do kumulativnog učinka“.³⁸ Iako Direktiva o PDV-u³⁹, kao temeljna direktiva na kojoj se temelji sustav oporezivanja PDV-om, u čl. 173. - 175. predviđa razmjerni odbitak PDV-a ako se porezni obveznik koristi dobrima i uslugama za transakcije za koje postoji pravo na odbitak PDV-a i za transakcije za koje ne postoji pravo na odbitak PDV-a te se odbija samo onaj dio s pravom odbitka PDV-a, takva raspodjela u praksi nikada ne može biti savršena. Stoga, samo obveznici koji obavljaju oporezive transakcije mogu odbiti PDV te je takav PDV neutralan. Osim rizika kumulativnog učinka, postoji rizik od odbitka PDV-a koji se odnosi na neoporezive transakcije, što također predstavlja rizik narušavanja neutralnosti.

Zajednički sustav PDV-a utemeljen je na principu fiskalne neutralnosti. Postizanje cilja uspostave unutarnjeg tržišta pretpostavlja da se u državama članicama primjenjuje zakonodavstvo u odnosu na poreze na promet koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja niti

³⁸ Eleonor Kristoffersson, „Deduction of Input VAT“, u: Comparative Studies in Tax Law, Örebro University, Örebro, 2019., str. 21.

³⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Službeni list Europske unije, L 347, 11. 12. 2006. (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ).

sprječava slobodno kretanje roba i usluga. Stoga je nužno postići takvu usklađenost zakonodavstva u okviru sustava poreza na dodanu vrijednost kojom će se u najvećoj mogućoj mjeri ukloniti čimbenici koji mogu poremetiti uvjete tržišnog natjecanja, kako na nacionalnoj razini tako i na razini EU.⁴⁰

Unatoč različitoj terminologiji, načelo neutralnosti PDV-a kao općeg poreza na potrošnju ugrađeno jer već u Prvu Direktivu o PDV-u na način da: „načelo zajedničkog sustava PDV-a uključuje primjenu općeg poreza na potrošnju na robe i usluge“⁴¹, pri čemu ga je i Sud Europske unije u ranijim slučajevima i dosljedno ponavljao: „treba zapamtiti da je osnovno načelo PDV-a porez na potrošnju koji je osmišljen tako da ga snosi samo krajnji potrošač.“⁴² Međutim, unatoč tako definiranom načelu, odnosno obilježju PDV-a kao općem porezu na svu potrošnju, zakonodavstvo EU je ipak, nakon toga, počelo donositi odluke o isključenju dijela potrošnje iz porezne osnovice koja se odražavala na neutralnost.

Iako postoje različite definicije neutralnosti, općenito je neutralan onaj porez koji ne utječe na poslovne odluke. U tom smislu, neutralnost PDV-a se obično smatra jednim od glavnih razloga za njegovo uvođenje, kao argument protiv tadašnje uporabe kumulativnih poreza, a i zbog njegovih tehničkih prednosti. Stoga ne iznenađuje da je načelo PDV-a kao neutralnog poreza sadržano u Prvoj Direktivi o PDV-u, a Sud Europske unije ga je ubrzo razvio kao načelo fiskalne neutralnosti u ranoj sudskoj praksi.⁴³

Gledajući na standardizaciju neutralnosti u smjernicama, kao i u svakom podzakonskom odnosno sekundarnom aktu, direktivama o PDV-u prethode tzv. uvodne izjave koje odražavaju motive i pozadinu dotičnog zakonskog prijedloga.⁴⁴

U uvodu Prve Direktive o PDV-u neutralnost se spominje dvaput:

- najviši stupanj jednostavnosti i neutralnosti sustava PDV-a postiže se kada se taj porez ubire na što općenitiji način i kada područje njegove primjene obuhvaća sve faze

⁴⁰ Uvodna izjava 4. Direktive Vijeća 2006/112/EZ

⁴¹ Više u čl. 2. Prve Direktive Vijeća 67/227/EEC od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezima na promet, Službeni list Europskih zajednica, br. 71, 14. 4. 1967., str. 1301.

⁴² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-291/03, My Travel plc protiv Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:2005:591, od 6. listopada 2005.

⁴³ Jedna od najranijih presuda Suda o PDV-u, CJEU, u predmetu C-89/81, Staatssecretaris van Financiën protiv Hong-Kong Trade Development Council, ECLI:EU:C:1982:121, od 1. travnja 1982., navodi sljedeće: „...upućuje na potrebu postizanja tako usklađenog zakonodavstva u vezi s porezima na promet kojim će se eliminirati čimbenici koji mogu narušiti uvjete tržišnog natjecanja, te stoga osigurati neutralnost u tržišnom natjecanju, u smislu da unutar svake zemlje slična dobra trebaju snositi isti porezni teret, bez obzira na duljinu lanca proizvodnje i distribucije.“

⁴⁴ Ralph Kilches, Sammlung des europäischen Mehrwertsteuerrechts, Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, Beč, 1999., str. 23.

proizvodnje, distribucije i pružanja usluga. Stoga je u interesu unutarnjeg tržišta i država članica da usvoje zajednički sustav koji se primjenjuje i na trgovinu na malo.⁴⁵

- radi očuvanja neutralnosti PDV-a stope koje primjenjuju države članice trebaju biti takve da u pravilu omogućuju odbitak PDV-a obračunatog u prethodnoj fazi.⁴⁶

Osim neutralnosti, ovdje je riječ i o načelu uzajamnosti zbog toga što, u situacijama u kojima se primjenjuju različite stope PDV-a prilikom isporuke dobara ili usluga, potrebno je osigurati mogućnost odbijanja stvarno zaračunatog ulaznog PDV-a na ime pretporeza. U praksi će to zahtijevati postupanje u kojem će poreznom obvezniku koji isporučuje dobra ili usluge po sniženim stopama biti omogućeno da odbije sav pretporez na svoja stjecanja, bez obzira po kojoj je stopi zaračunat. Budući da je EU jedinstveno tržište, neutralnost se postiže samo ako različite države članice primjenjuju istu poreznu stopu.

Želi li se izbjeći narušavanje tržišnog natjecanja, ukidanje poreznih kontrola na granicama zahtijeva, ne samo jedinstvenu osnovicu za razrezivanje poreza, nego i zadovoljavajuću usklađenost broja i visine poreznih stopa između država članica.⁴⁷

Standardna stopa PDV-a koja je na snazi u različitim državama članicama, u kombinaciji s mehanizmima prijelaznog sustava, osigurava funkcioniranje toga sustava na prihvatljiv način. Kako razlike u standardnim stopama PDV-a, koje se primjenjuju u državama članicama, ne bi dovele do strukturne neravnoteže u EU i narušavanja tržišnog natjecanja u nekim sektorima gospodarstva, treba utvrditi najnižu standardnu stopu od 15% koja podliježe preispitivanju,⁴⁸ što je i definirano čl. 97. Direktive.

Međutim, koncept neutralnosti u kontekstu poreza na promet javio se puno prije nego što ga je Europski sud pravde uspostavio kao načelo. Glavni motiv za promjenu sustava s bruto na neto svefazni porez na promet s odbitkom pretporeza bilo je jamstvo „konkurentne neutralnosti“.⁴⁹ Ideja o neutralnosti također oblikuje povijest europskog zakonodavstva.

Potreba za usklađivanjem propisa o porezu na promet država članica proizlazi iz cilja Europske ekonomske zajednice (EEZ) o uspostavi zajedničkog tržišta unutar kojeg nema prepreka za slobodno kretanje roba, usluga i kapitala. Prema Zirkl, različiti porezni sustavi utječu na

⁴⁵ Uvodna izjava 5. Direktive 2006/112/EZ.

⁴⁶ Uvodna izjava 30. Direktive 2006/112/EZ.

⁴⁷ Uvodna izjava 28. Direktive 2006/112/EZ.

⁴⁸ Uvodna izjava 29. Direktive 2006/112/EZ.

⁴⁹ Cornelia Zirkl: Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, Peter Lang Verlag, Berlin, 2015., str. 2.

razmjenu dobara između država članica. Niske domaće porezne stope i porezna oslobođenja na inozemnim tržištima stvaraju konkurentsku prednost, dok su, obrnuto, dobra s visokim poreznim stopama i, prije svega, akumulacijom poreza na promet, općenito skuplja od stranih konkurentskih proizvoda. Kako bi održale konkurentnost izvoznih dobara u državama njihovog odredišta, države članice koje primjenjuju sustav bruto poreza na promet pokušale su raznim kompenzacijskim mjerama neutralizirati akumulirano opterećenje PDV-om.⁵⁰

Budući da nije bilo moguće utvrditi točno prethodno porezno opterećenje primjenjiva je bila samo paušalna kompenzacija što je dovelo do narušavanja tržišnog natjecanja unutar EU.

Još prije osnivanja EEZ, odbor stručnjaka je u tzv. *Tinbergovom izvješću*⁵¹ (Izvješće o problemima koje je izazvao porez na promet na zajedničkom tržištu) došao do zaključka da kompenzacijske mjere ometaju formiranje zajedničkog tržišta, posebno u višefaznom sustavu s kumulativnim učinkom, sve dok je njihov točan izračun tehnički nemoguć.

*Spaakovo izvješće*⁵², kao temeljni predložak za Ugovor EEZ-a iz 1957., također je opisalo razlike u oporezivanju kao ključni čimbenik distorzije, ne smatrajući da je standardizacija poreznih sustava apsolutno neophodna. Stoga je u čl. 99. Ugovora o EEZ-u, EEZ dobio mandat za usklađivanje poreza, uključujući kompenzacijske mjere „u interesu zajedničkog tržišta.“⁵³

Neutralnost PDV-a, kao neto svefaznog poreza na promet dobrima i uslugama, primarno se ostvaruje primjenom kreditne metode koja podrazumijeva da pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje i obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti. Apsolutna neutralnost PDV-a postoji samo u teoriji budući da države nastoje različitim mjerama porezne politike ograničiti pravo poreznog obveznika na odbitak ulaznog poreza. Čak i u kontekstu suvremene ekonomske misli, neutralnost PDV-a se poistovjećuje s nediskriminacijom. S tim u vezi, neutralnost oporezivanja nije mit, nego standard kojem fiskalne vlasti trebaju težiti jer njegovo ostvarenje doprinosi pravilnom funkcioniranju tržišta, efikasnijoj alokaciji kapitala i boljoj naplati prihoda.

⁵⁰ Ibid, str. 9.

⁵¹ EGKS (Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl), Hohe Behörde, Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt (Tinbergen-Bericht), Luxemburg, 1953., str. 16.

⁵² Carsten Theile, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer: Theoretischer Anspruch und praktische Durchsetzung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1995., str. 36.

⁵³ Ugovor o EZ je zamijenio ovu formulaciju izrazom „u mjeri u kojoj je to usklađivanje potrebno za uspostavljanje i funkcioniranje unutarnjeg tržišta“, čl. 99. Ugovora o EZ iz 1992. godine (čl. 93. Ugovora o EZ iz 1997. godine). UFEU je to dopunio u čl. 113. UFEU-a o „izbjegavanju narušavanja tržišnog natjecanja“.

Također i rješenja za ostvarenje redistributivnih ciljeva, poput minimalnog standarda građana ili ravnomjernog razvoja regija, ne treba tražiti samo u mjerama porezne politike, već šire, u okviru fiskalne politike. Iz ovoga proizlazi potreba koordinacije više različitih mjera kao što su šira porezna osnovica, niže porezne stope te ciljani transferi prema korisnicima olakšica. Navedeno implicira da ostvarenje višeg stupnja neutralnosti poreznog sustava, stoga i PDV-a kao dominantnog poreznog oblika u većini suvremenih država, ovisi o dva čimbenika: o izboru fiskalnih instrumenata koji su državi na raspolaganju (porezni transferi) te o izboru različitih opcija koje oporezivanje nudi (npr. između umanjjenja osnovice/poreza i poreznog kredita ili između oslobođenja i povrata poreza).

U teoriji postoje dva načela PDV-a za oporezivanje uvozno-izvoznih transakcija koja određuju načine oporezivanja dobara i usluga u međunarodnoj razmjeni:⁵⁴

1. Načelo porijekla prema kojem se oporezuju sva dobra koja su proizvedena u nekoj zemlji, bez obzira troše li se ona u toj zemlji ili se kasnije izvoze. Prema ovom načelu sva dobra koja se u zemlju uvoze i u njoj prodaju i troše, ne oporezuju se. Primjena načela porijekla znači da su sva dobra i usluge koji se izvoze opterećeni PDV-om, dok su istodobno sva dobra i usluge koji se uvoze u zemlju oslobođeni plaćanja PDV-a.
2. Načelo odredišta prema kojem se oporezuju dobra i usluge u mjestu gdje se troše, bez obzira jesu li proizvedeni u tuzemstvu ili su uvezeni. Iz tog se razloga načelo odredišta naziva još i načelom mjesta potrošnje. Ovo načelo pretpostavlja da je izvoz uvijek oslobođen od plaćanja PDV-a, dok je uvoz dobara i usluga u pravilu oporeziv.

Zbog niza prednosti, načelo zemlje odredišta je temeljno načelo oporezivanja u sustavu PDV-a. Međutim, u vrijeme kada se kao osnovni oblik oporezivanja prometa dobrima i uslugama primjenjivao bruto svefazni porez na promet, u međunarodnim su transakcijama u primjeni bila oba načela. Prema Jelčiću, zbog kumulativnog učinka proizvođači su nastojali smanjiti broj prometnih faza (vertikalna koncentracija) kako bi na taj način snizili cijenu svojih proizvoda i povećali njihovu konkurentsku sposobnost. Vertikalnu koncentraciju u gospodarstvu potiče primjena bruto svefaznog poreza na promet.⁵⁵ Zbog kumulativnog učinka bruto svefaznog poreza na promet izvoz, iako načelo neoporeziv, u suštini je bio oporeziv jer je u prodajnoj cijeni bio sadržan porez na promet iz prethodnih faza prometnog ciklusa, a izvoznik nije mogao dobiti povrat tog poreza jer se taj porez nije iskazivao na računima i bilo ga je teško izračunati.

⁵⁴ Jure Šimović i suradnici, Porez na dodanu vrijednost, Birotehnika, Zagreb, 1997., str. 52.

⁵⁵ Bo., Jelčić, op. cit, str 275.

Time je ovaj oblik poreza na promet poskupljivao izvoz i dovodio u nepovoljniji položaj domaće proizvođače na stranom tržištu.

Problem poreznog tretmana izvoza ili uvoza je lako rješiv primjenom PDV-a jer se u svakoj fazi prometa točno zna visina poreznog opterećenja proizvoda na kraju prometnog ciklusa kao i u svakoj fazi prometa. PDV odnosi se neutralno i prema integracijskim kretanjima, odnosno vertikalnoj koncentraciji u gospodarstvu.

Stoga je, radi usporedbe učinkovitosti, dobro istaknuti i negativne posljedice primjene navedenih načela, a posebice načela porijekla. Iako ono podrazumijeva oporezivanje prometa samo u zemlji izvoznici, njegova primjena dovodi do brojnih negativnih posljedica u zemlji uvoznici. U slučaju da porezne stope u obje zemlje nisu usklađene (ili su niže u zemlji porijekla, ili pak dobro uopće nije oporezivo), a budući da uvoz nije oporeziv, time su diskriminirani domaći proizvođači. Na taj način dolazi do prebacivanja poreznog tereta u zemlju uvoznicu koji se nadalje prevaljuje na potrošače. Isto tako, u zemlji izvoznici domaći proizvod je opterećen domaćim porezom na stranom tržištu što slabi njegovu konkurentnost, posebno ako porezne stope nisu usklađene ili ako su više u zemlji izvoznici više.

S druge strane, načelo odredišta koje podrazumijeva oporezivanje prometa samo u zemlji uvoznici ima brojne pozitivne učinke u obje zemlje. Izvoz nije opterećen porezom, a istodobno je omogućen povrat pretporeza koji je izvoznik platio u svojoj zemlji na ulazna dobra i usluge, što je stimulativno za izvoznike. Time konkurentnost na stranom tržištu ne ovisi o porezima, nego o internoj efikasnosti i preferencijama kupaca. Oporezivanjem uvoza po istoj stopi poreza domaći i uvezeni proizvodi imaju isti porezni tretman, što je pretpostavka za uspostavljanje ravnopravne konkurencije domaćih i stranih proizvoda ako proizvod nije oporezovan u zemlji porijekla.

Prema Šimoviću davanje prednosti načelu odredišta u sustavu oporezivanja PDV-om opravdava se činjenicom da su samo na taj način domaći i uvezeni proizvodi porezno izjednačeni na domaćem tržištu.⁵⁶

Na uvijek aktualno pitanje na kojim okolnostima treba temeljiti oporezivanje prilikom prelaska granice dobra ili usluge, relevantna osnovna pravila su ili načelo zemlje odredišta koje zahtijeva oporezivanje u državi konačne potrošnje ili načelo zemlje porijekla u državi gdje je dobro proizvedeno.

⁵⁶ J. Šimović i suradnici, op. cit., str. 53.

Prema Zirkl, danas je „načelo zemlje odredišta globalno priznata vodilja u međunarodnoj trgovini. Polazište (tzv. stvarna poveznica) za dodjelu poreznog prava stoga se nalazi u osobi krajnjeg potrošača, što opet potvrđuje važnost načela zemlje odredišta. Načelo zemlje odredišta također je poželjno načelo iz konkurentskih razloga. Budući da propisuje jednako oporezivanje usluga u zemlji potrošnje, zajamčeno je tržišno natjecanje između domaćih i prekograničnih poduzetnika bez narušavanja istog, unatoč razlikama u nacionalnim poreznim sustavima, čime se osigurava *konkurentska neutralnost* koju zahtijeva zakonodavstvo EU.“⁵⁷

Temeljem odredaba Šeste PDV Direktive⁵⁸ omogućeno je oporezivanje transakcija razmjene dobara i usluga između država članica EU samo u jednoj zemlji po istom načelu oporezivanja (ili prema mjestu odredišta ili prema mjestu porijekla) za istovrsnu transakciju te ravnopravnu utakmicu svih sudionika na tržištu na osnovu poštivanja načela neutralnosti poreza. Na taj način položaj poduzetnika na tržištu ovisi samo o internoj ekonomiji i stupnju zadovoljenja preferencija potrošača. Unatoč tome, pristup oporezivanju PDV-om dobara i usluga nije bio međusobno usklađen jer su se dobra oporezivala prema načelu odredišta, a većina usluga prema načelu porijekla. Primjena načela porijekla za oporezivanje usluga u EU dovela je do štetne porezne konkurencije. Kada se promet uslugama između dva obveznika sa sjedištem u različitim državama članicama oporezuje prema sjedištu obveznika koji pruža usluge, onda su kompanije iz uslužnog sektora selile poslovanje iz država članica sa visokim stopama PDV-a u one s niskim. Širenjem sektora usluga, posebno elektroničkih, informatičkih i telekomunikacijskih, negativne posljedice primjene načela porijekla počele su značajno opterećivati konkurentsku poziciju članica, kako na tržištu EU tako i globalnim širenjem na svjetskom tržištu. Kod izvoza usluga, primjena načela porijekla uzrokovala je dvostruko neoporezivanje jer su glavni konkurenti EU primjenjivali načelo odredišta.

Stajališta o neutralnosti PDV-a istaknuta su i u OECD-ovim smjernicama o neutralnosti PDV-a⁵⁹ u kojima je “prema načelu nediskriminacije PDV neutralan jer teret PDV-a ne snose poduzeća, nego krajnji potrošači. Time se osigurava neutralnost u zemlji izvoza jer se dobra oporezuju po istoj osnovici i stopi.” Prema ovim smjernicama neutralnost PDV-a je u

⁵⁷ C. Zirkl, op. cit., str. 55.–56.

⁵⁸ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, Službeni list Europskih zajednica, L 145, 13. 6. 1977.

⁵⁹ „The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes“, Tax Notes International, vol. 61, br. 6, 2011., str. 444.

međunarodnoj trgovini također osigurana načelom odredišta, što znači da je izvoz oslobođen PDV-a, a uvoz uobičajeno podliježe PDV-u.

Između temeljnih načela neutralnosti postoje i određene napetosti. Slične aktivnosti trebaju se oporezovati na sličan način kako bi se smanjila neučinkovita distorzija ponašanja i supsidijarnosti, a odluke se trebaju decentralizirati na najnižu moguću razinu.⁶⁰ Obzirom na to da različite zemlje odlučuju o primjeni različitih stopa PDV-a, postizanje neutralnosti u međunarodnoj trgovini može biti i otežano. Oporezivanjem koje se primjenjuje pri transakcijama između poduzeća, u tzv. režimu oporezivanja *business-to-business* (B2B) postiže se neutralnost primjenom načela odredišta. Međutim, oporezivanje transakcija između poduzeća i potrošača, u tzv. režimu oporezivanja *business-to-consumer* (B2C) predstavlja veliki izazov za postizanje neutralnosti jer je načelo odredišta teže implementirati.

Iz svih naprijed istaknutih stajališta o neutralnosti PDV-a „izuzeća od plaćanja PDV-a temeljno krše neutralnost stvarajući brojne napetosti, uključujući narušavanje tržišnog natjecanja između izuzetih tvrtki u različitim državama članicama, na koji način ruše samu logiku PDV-a kao poreza na potrošnju“.⁶¹

2.2. Načelo neutralnosti kroz analizu prakse Europskog suda pravde

Europski sud pravde (u nastavku teksta: Sud) je dao značajan doprinos u okviru svoje bogate sudske prakse u razumijevanju i primjeni odredaba o odbitku pretporeza predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, a sve u funkciji ostvarenja načela neutralnosti kao temeljnog načela u oporezivanju PDV-om svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika, pod uvjetom da su oporezive PDV-om. Porezni obveznik se ne može pozvati na neutralnost ako obavlja neoporezive transakcije.

Sustav PDV-a u EU-u baziran je na dva osnovna načela: načelu PDV-a kao općeg poreza na potrošnju i načelu fiskalne neutralnosti. Sud ih je razvio kao temeljna načela tijekom razdoblja

⁶⁰ Final report: „A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system“, TAXUD/2010/DE/328, FWC No. TAXUD/2010/CC/104, str. 52.

Ovo izvješće je naručila Europska komisija (DG TAXUD), a pripremio ga je konzorcij pod vodstvom projekta Instituta za fiskalne studije. Izražena stajališta i mišljenja ne mora nužno dijeliti Europska komisija, niti izvješće predviđa odluke koje donosi Europska komisija.

⁶¹ Ibid

koje obuhvaća više od pola stoljeća, zbog čega je riječ „neutralnost PDV-a“ tako često zastupljena u praksi Suda.⁶²

Rita de la Feria ističe da su „nakon uvođenja isključenja iz porezne osnovice, poput izuzeća i sniženih stopa, ova načela postala proturječna što zahtijeva odabir pri tumačenju pravila o izuzecima u sustavu PDV-a. Tumačenje ovih pravila u okviru načela PDV-a, kao poreza na potrošnju, i njihove jasne interpretacije rezultirat će manje neutralnim sustavom, dok će njihovo tumačenje u skladu s načelom fiskalne neutralnosti rezultirati daljnjom erozijom porezne osnovice i pravnom nesigurnošću“.⁶³

Zastupljenost načela PDV-a u sudskoj praksi ovisi o svakom pojedinom slučaju, tj. primjenjuje li Sud načelo fiskalne neutralnosti ili načelo strogog tumačenja PDV-a kao općeg poreza na potrošnju. Uvjeti današnjeg poslovanja poreznih obveznika predstavljaju izazov i za Sud, u smislu donošenja odluka primjenom navedenih načela s ciljem postizanja ravnoteže između promicanja neutralnosti i uklanjanja distorzija, bez stvaranja okruženja pravne nesigurnosti.

Prema načelu neutralnosti, porezni obveznik ima pravo na potpuno oslobođenje od PDV-a samo ako se stjecanje dobara ili usluga odnosi na djelatnosti koje su oporezive PDV-om. Sud se poziva na neutralnost u širokom rasponu različitih slučajeva: u odnosu na porezne obveznike, porezne stope, ali prije svega u slučajevima odbitka pretporeza.

Kristoffersson smatra da „načelo neutralnosti nije načelo primarnog prava, već načelo tumačenja što znači da se opseg odbitka pretporeza ne može proširiti u odnosu na nedvosmisleni odredbu Direktive Vijeća 2006/112/EZ“.⁶⁴ U smislu oporezivanja (samo) dodane vrijednosti kao neto svefaznog poreza, načelo neutralnosti onemogućuje da se porez naplaćuje kaskadno. Stoga, samo detaljna analiza sudske prakse može omogućiti cjelovit uvid u sadržaj i opseg načela neutralnosti. To može poslužiti kao polazište sustavnog izvođenja načela neutralnosti iz sekundarnog prava. S druge strane, primarnim pravom, kao temeljnim

⁶² Temeljem sveobuhvatne analize sudske prakse Cornelia Zirkl sustavno izvodi načelo neutralnosti iz sekundarnog i primarnog prava, posebno temeljnih prava EU. Pri tome se uzima u obzir i obvezujući učinak Povelje kao i utjecaj nacionalnih temeljnih prava. Sud je razvio načelo neutralnosti u dva oblika: s jedne strane kao zahtjev da se poduzetnik u potpunosti oslobodi pretporeza koji mu se naplaćuje, a s druge strane kao zahtjev za naplatu sličnih transakcija porezom na promet u istoj mjeri. Sukladno tome, porez bi trebao imati neutralan učinak na konkurentsku mogućnost poduzetnika. Vidi: C. Zirkl, op. cit., str. 1.–2.

⁶³ Rita de la Feria, „EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: The inherent paradox“, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, WP 16/03, str.1.

⁶⁴ Eleonor Kristoffersson, „Deduction of Input VAT“, u: Comparative Studies in Tax Law, Örebro University, Örebro, 2019., str. 22. Vidi povezanu presudu Suda EU u predmetu C-204/13, Heinz Malburg protiv Finanzamt Weimar, ECLI:EU:C:2014:147, t. 43.

pravom Ugovora o EU-u, Sud se ne bavi ili smanjuje fokus na temeljna prava poduzetnika. Takav stav gubi iz vida interes zaštite potrošača koji namjeravaju platiti porez.

Moreira smatra da se, “obzirom da Sud analizira činjenice svakog pojedinačnog predmeta kao uvjet za odobravanje prava na odbitak pretporeza, stvara nesigurnost pri korištenju sudske prakse kao izvora prava”.⁶⁵

Praksa Suda uspostavila je pravila primjene prava na odbitak pretporeza predviđenog Direktivom Vijeća 2006/112/EZ. Svaki slučaj u kojem se to pravo preispituje Sud promatra u odnosu na spomenuta pravila, polazeći od njegova općeg pojma i značaja. Obzirom na okolnosti pojedinog slučaja, Sud stavlja naglasak na određeni segment. Stoga je zanimljivo kako ista pravila, primijenjena na naizgled slično pitanje na koje Sud daje odgovor, dovode do drugačijeg ishoda u tumačenju, a bez narušavanja neutralnosti oporezivanja. Analiza pojedinih slučajeva Suda i njegovih odluka, s druge strane, pruža iskustvenu dimenziju razumijevanja sustava oporezivanja PDV-om te su, u tom smislu, izuzetno korisne.

2.2.1. Struktura načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost iz perspektive Europskog suda pravde

Značaj načela neutralnosti na kojem počiva sustav oporezivanja PDV-om istaknut je i potvrđen u bogatoj sudskoj praksi. Iako je pravo na odbitak pretporeza regulirano Direktivom Vijeća 2006/112/EZ s ciljem osiguranja neutralnosti oporezivanja PDV-om, a obzirom na prisutnost instituta odbitka pretporeza u svim sferama gospodarske aktivnosti poreznog obveznika, okolnosti u kojima se javljaju nedoumice u njegovoj primjeni su nepredvidive. U svojoj bogatoj praksi Sud je na tom području uspostavio pravila koja ponavlja u analizi svakog pojedinog slučaja, a kojima naglašava bitne značajke instituta odbitka pretporeza. Jednako tako, pojašnjava i njegovu svrhu u sustavu oporezivanja PDV-om što je nužno potrebno za primjenu navedenog instituta te ističe karakteristiku nepovredivosti.

Oblici načela neutralnosti koje je Sud razvio predstavljeni su kroz detaljnu analizu sudske prakse. U cilju cjelovitog prikaza načela neutralnosti, kroz brojne slučajeve, sistematizirani su različiti oblici poput podjele neutralnosti na unutarnju (za domaće transakcije) i vanjsku

⁶⁵ André Mendes Moreira, „O Direito ao Crédito no IVA Europeu: Apontamentos sobre o Princípio da Neutralidade Tributária“, Revista Direito Tributário Atual, br. 42, god. 37, São Paulo, 2. polugodište 2019., str. 47.

neutralnost (za prekogranične transakcije).⁶⁶ S obzirom da oba poreza, i onaj sadržan u ulaznim i onaj u izlaznim transakcijama moraju biti „neutralni“, bez ikakvog utjecaja na porezno opterećenje poduzetnika, uslijedila je podjela na „neutralnost za ulazne i izlazne transakcije“.⁶⁷

Prema Nieskensu, Sud u svojim odlukama češće koristi načelo fiskalne neutralnosti koje sadrži pitanja praktične važnosti tog načela i mogućnosti koje iz njega proizlaze.⁶⁸ Sukladno perspektivi Zirkla, Sud je razvio dva zahtjeva načela neutralnosti u odnosu na poduzetnike.⁶⁹

1. potpuno oslobođenje od plaćanja PDV-a na ulazne transakcije
2. neutralan učinak PDV-a na njihove konkurentske sposobnosti.

Postupanje protivno prvom načelu, odnosno akumuliranje ulaznog poreza, značilo bi da poduzetnici na kraju opskrbnog lanca mogu biti uskraćeni za odbitak pretporeza u pojedinim fazama tog lanca ciklusa. Takvo postupanje bi rezultiralo poreznim opterećenjem poslovnog sektora, a što je u suprotnosti s osnovnim načelom PDV-a kao neto svefaznim porezom na promet.

Vezano za neutralan učinak PDV-a na konkurentske sposobnosti poduzetnika, ovim bi potrošači morali snositi porezni teret za iste proizvode i usluge, ovisno o broju faza ciklusa između proizvođača i potrošača. S obzirom da primjena potrošnog oblika PDV-a ne utječe na odluke poduzetnika o obujmu i visini investicija, Ba. Jelčić smatra da je „sa stajališta ulaganja ovaj oblik PDV-a neutralan jer odluka o nabavi dugotrajne imovine ne utječe na visinu porezne obveze.“⁷⁰

U skladu s navedenim, pravni temelj neutralnosti Sud postiže kroz pravo na odbitak pretporeza sadržanom u člancima 167. - 183. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Ona nudi sustavan pregled implikacija pravnih načela i sudske prakse kao odgovor na različita pitanja PDV-a u smislu njegove neutralnosti. Cilj koji se želi postići je to da konačni porezni teret bude razmjerni cijeni koju plaća krajnji potrošač, pri čemu Terra/Kajus ovaj zahtjev opisuju kao „pravnu

⁶⁶ Ben Terra, Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2009., str. 284.

⁶⁷ Ebenso Christian Lohse, u: Markus Achatz, Michael Tumpel (ur.), EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Linde Verlag, Beč, 2001., str. 47.–59.; u dodatku Gerhard Rau, Heinz Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz (04/2013), br. margine 602, 610, koji razlikuje neutralnost „u isporukama“ i „u odbitku pretporeza“.

⁶⁸ Hans Nieskens, „Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer – Was hat die Praxis davon?“, Umsatzsteuer-Rundschau: Zeitschrift für die gesamte Umsatzsteuerpraxis (UR), br. 20, 2022., str. 74.

⁶⁹ C. Zirkel, op. cit., str. 61.- 62.

⁷⁰ Barbara Jelčić, Javne financije, RRIF Plus, Zagreb, 2001., str. 327.

neutralnost“.⁷¹ Prethodnik navedenome bio je Haller koji smatra da se „porez na promet ekonomski može najbolje označiti kao opći porez na potrošnju koji je odjeven u pravnu formu poreza na promet“.⁷²

Prema de la Ferria, pored dva temeljna načela EU sustava PDV-a (općeg poreza na potrošnju i fiskalne neutralnosti) Sud je „razvio i dva podnačela koja su u korelaciji s navedenim načelima: načelo jednakosti i načelo uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja.“⁷³ Iako su ova načela, sama po sebi, već bila uključena u nekim ranijim slučajevima⁷⁴ u kojima je Sud zaključio da načelo fiskalne neutralnosti onemogućava državama članicama različito postupanje prema zakonitim i nezakonitim transakcijama PDV-a, njihovo postojanje Sud je izrijeком naveo u presudi *Commission v France*.⁷⁵ Izjavom prema kojoj, u ovom slučaju, neutralnost uključuje načelo jednakosti PDV-a, Sud podređuje načelo jednakog tretmana upravo načelu neutralnosti.

S druge strane, Sud je u ranijoj sudskoj praksi u predmetu HE (C-25/03) načelo jednakog tretmana shvatio kao posljedicu načela neutralnosti.⁷⁶ Iz opisanog je razvidno da je sudska praksa o odnosu između načela jednakosti i neutralnosti prilično neujednačena.

Prema Zirkl, u prethodnim je odlukama Sud „opisao konkurentsku neutralnost kao izraz načela jednakog tretmana koji se u osnovi primjenjuje na porez na promet. U nekim slučajevima Sud ispituje razlike u oporezivanju prometa sličnih transakcija isključivo na temelju načela jednakog tretmana.“⁷⁷ Naime, iz uobičajene sudske prakse mogu se uočiti pravne suprotnosti.

⁷¹ B. Terra, J. Kajus, op. cit., str. 284.

⁷² Heinz Haller, „Umsatzsteuer“, u: Erwin von Beckerath i sur. (ur.), *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, sv. 10, Gustav Fischer, J.C.B. Mohr, Vandenhoeck & Ruprecht, Stuttgart–Tübingen–Göttingen, 1959., str. 433.

⁷³ Rita de la Feria, „EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: The inherent paradox“, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, WP 16/03, str. 6.

⁷⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-111/92, Finanzamt Uelzen protiv Dieter Lange, ECLI:EU:C:1993:345. Sud u sažetku navodi: „Načelo fiskalne neutralnosti, na kojem je utemeljena Šesta direktiva (77/388), isključuje razliku između zakonitih i nezakonitih transakcija u primjeni PDV-a, osim kad je zbog posebnih karakteristika određenih proizvoda isključeno svako tržišno natjecanje između zakonitog i nezakonitog područja...“

⁷⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-481/98, Komisija Europskih zajednica protiv Francuske Republike, ECLI:EU:C:2001:237. Sud u sažetku navodi: „...snižena stopa PDV-a za lijekove od 2,1% koja je ispod minimalne stope od 5% utvrđene čl. 12(3) Šeste direktive, opravdana je prema čl. 28(2) te direktive, u mjeri u kojoj je u skladu s načelom fiskalne neutralnosti svojstvenom zajedničkom sustavu PDV-a, obzirom da lijekovi za koje se može ostvariti povrat troškova i oni za koje ne može, nisu slični proizvodi koji se međusobno natječu i ispunjavaju kriterije utvrđene u čl. 17. Druge direktive, utoliko što primjena snižene stope na lijekove s povratom troškova očito predstavlja društveni razlog jer nužno smanjuje troškove sustava socijalne zaštite, a također koristi krajnjim potrošačima čiji su zdravstveni troškovi time smanjeni...“

⁷⁶ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach protiv HE, ECLI:EU:C:2005:241. Predmet se odnosi na izgradnju stambene zgrade supružnika kao zajednice koja ne obavlja gospodarsku djelatnost i korištenje jedne prostorije od strane jednog suvlasnika u poslovne svrhe. Tumačeći čl. 18. st. 1. točku (a) i čl. 22. st. 3. Šeste direktive, Sud zaključuje da supružnik ima pravo na odbitak pretporeza koji se može pripisati udjelu u nekretnini koju koristi za poslovne svrhe i da navedene odredbe direktive ne obvezuju poreznog obveznika imati račun na njegovo ime koji odgovara njegovom udjelu u nekretnini u suvlasništvu. Prema t. 72. presude, „to je tumačenje također u skladu s načelom jednakog tretmana, što je posljedica načela neutralnosti.“

⁷⁷ C. Zirkl, op. cit., str. 171.

Sud opisuje odnos načela neutralnosti i jednakosti na način da načelo jednakog tretmana u PDV-u dolazi do izražaja u načelu porezne neutralnosti. Temeljem navedenog se može zaključiti da je načelo neutralnosti poseban odraz načela jednakosti na razini sekundarnog prava EU-a, naročito u segmentu oporezivanja.

Jednako tako, važno je istaknuti slučaj Marks & Spencer u kojem je Sud detaljnije razradio odnos između načela neutralnosti i jednakosti i zaključio „da načelo jednakog tretmana u području poreza nije isto što i načelo fiskalne neutralnosti“⁷⁸. Iako nije uvijek jasno kako međusobno pravno djeluju načela PDV-a, ona su, prema de la Feria, strukturirana tako da je „pravo na odbitak pretporeza involvirano i u načelo fiskalne neutralnosti, kao i u načelo općeg poreza na potrošnju. S načelom fiskalne neutralnosti usko je povezano i načelo jednakog tretmana PDV-a, dok s načelom općeg poreza na potrošnju koreliraju načela strogog tumačenja i odredišta, kako ih je razvio i sam Sud“⁷⁹.

2.2.2. Uloga neutralnosti u sudskom tumačenju izuzeća poreza na dodanu vrijednost

Uloga temeljnih načela sustava PDV-a, u smislu karakteristike općeg poreza na potrošnju i fiskalne neutralnosti, odražava se u sudskom tumačenju odredbi vezanih za izuzeća PDV-a. Početnim sudskim tumačenjem izuzeća PDV-a kao potrošnog poreza, ubrzo su od strane Suda razvijene opće smjernice o tumačenju izuzeća:

„Izuzeća predviđena u Direktivi Vijeća 2006/112/EZ treba tumačiti strogo jer predstavljaju iznimke od općeg načela da se porez na promet oporezuje na sve usluge koje porezni obveznik pruža uz naknadu“.⁸⁰ Iz ovog se razvilo načelo strogog tumačenja i tradicionalna sklonost Suda ovom načelu koja se odražavala dvostruko: temeljem objektivnog opsega i vrsta aktivnosti koje

⁷⁸ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-309/06, Marks & Spencer plc protiv Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2008:211. U ovom predmetu britanskom lancu robnih kuća odbijen je povrat dijela poreza na promet zbog pogrešnog tumačenja nacionalnog zakonodavstva, što je rezultiralo time da su određene isporuke koje su ostvarile oslobođenje od poreza s povratom pretporeza pogrešno podlijegale oporezivanju standardnom stopom PDV-a. Slijedom toga, Mark & Spencer smatra da su povrijeđena načela porezne neutralnosti i jednakog tretmana zbog prigovora poreznih vlasti o neopravdanom bogaćenju koji se ne može postaviti prema poduzetnicima koji su vjerovnici državne riznice zbog viška pretporeza. Sud u t. 49. presude komentira: „Dok se kršenje načela fiskalne neutralnosti može smatrati između konkurentskih gospodarskih subjekata, kršenje načela jednakog tretmana u poreznim stvarima može biti obilježeno drugim vrstama diskriminacije koje utječu na gospodarske subjekte“ te zaključuje da načelo jednakog tretmana u području poreza nije isto što i načelo fiskalne neutralnosti.

⁷⁹ R. de la Feria, op. cit., str. 6. Vidjeti više: Joachim English, „VAT and General Principles of EU Law“, u: Dennis Weber (ur.), Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration, IBFD, Amsterdam, 2010., poglavlje 11.

⁸⁰ R. de la Feria, op. cit., str. 7., prema čl. 132. st. 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

su obuhvaćene izuzećima te subjektivnim opsegom i vrstom isporuka koje mogu biti obuhvaćene izuzećem.

Europska komisija je još 2006. godine izjavila da je pravilo prema kojem tumačenje izuzeća mora ispunjavati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti jedan od tri stupa sudske prakse.⁸¹ Razlozi za jači naglasak Suda na fiskalnoj neutralnosti u njihovom tumačenju su dvostruki. Prvi, možda i najvažniji, proizlazi iz promjena u ekonomskoj stvarnosti, a posebno u pogledu usluga obuhvaćenih izuzećima koje su u početku obavljala samo javna tijela, a kasnije su ih počeli pružati i porezni obveznici koji posluju u tržišnim uvjetima. Drugi razlog za jači naglasak Suda na fiskalnoj neutralnosti je neizostavna evolucija sudske prakse u pogledu znanja i iskustva u odnosu na početni pojednostavljeni pristup poreznim pitanjima, uključujući i izuzeća od PDV-a.

Bez obzira na istaknute razloge, snažniji naglasak Suda na fiskalnoj neutralnosti u tumačenju izuzeća rezultirao je manjim naglaskom na strogom tumačenju. Međutim, upravo zbog njihove prirode, konstantno je prisutna preferencija fiskalne neutralnosti ili strogog tumačenja. Razlog tome je upravo u samoj prirodi izuzeća koja, u svojoj biti, nisu neutralna i sama po sebi već predstavljaju kršenje načela fiskalne neutralnosti. Ovaj je paradoks Sud davno priznao: „Sadržajno postojanje izuzeća u sustavu PDV-a će do određene mjere ometati primjenu načela neutralnosti i jednakog tretmana. Bez obzira na odluku Suda, ona su sastavni dio Direktive [Vijeća 2006/112/EZ]. U usporedivim situacijama, tretman poreznih obveznika izuzetih iz sustava PDV-a neizbježno će biti različiti.“⁸²

Tumačenje izuzeća često zahtijeva izbor između dva temeljna načela PDV-a. Naime, tumačenje izuzeća u skladu s načelom PDV-a kao općim porezom na potrošnju prirodno će voditi ka strogom tumačenju, dok primjena načela fiskalne neutralnosti može dovesti do šireg, manje strogog tumačenja. Zanimljivo je istaknuti ulogu neutralnosti u sudskom tumačenju izuzeća iz članka 135. toč.1. (i) Direktive Vijeća 2006/112/EZ.⁸³ Kod primjene izuzeća na usluge kockanja, Sud je već u ranijim slučajevima izjavio da načelo fiskalne neutralnosti ograničava razinu diskrecije dane državama članicama prema navedenom članku. Naročito fiskalna neutralnost sprječava države članice da nezakonito kockanje tretiraju kao oporezivo, a zakonito

⁸¹ European Commission, Consultation Paper on Modernising Value Added Tax Obligations for Financial Services and Insurances, DG TAXUD, Bruxelles, 2006., str. 10.

⁸² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-378/02, Oblastno vodoprivredno redarstvo (Waterschap) Zeeuws Vlaanderen protiv Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2005:335, od 2. lipnja 2005

⁸³ Sukladno čl. 135. st. 1. točki (i) Direktive 2006/112/EZ, države članice izuzimaju sljedeće transakcije: kladenje, lutriju i druge oblike kockanja, podložno uvjetima i ograničenjima koja utvrđuje svaka država članica.

kao izuzeto,⁸⁴ kao i da privatno kockanje tretiraju kao oporezivo.⁸⁵ Ipak, tumačenje temeljeno na načelu fiskalne neutralnosti Sud je odbacio u slučaju *Leo-Libera* presudivši da države članice mogu tretirati jedan oblik kockanja kao izuzeće, a drugi kao oporeziv, sve dok nisu u međusobnoj konkurenciji.⁸⁶

Nedugo nakon, uslijedila je nova sudska odluka kao prekretnica u smislu načela fiskalne neutralnosti⁸⁷ kojom je prvi puta presuđeno da je različiti tretman dviju isporuka usluga koje su identične ili slične s gledišta potrošača i koje zadovoljavaju iste potrebe potrošača, dovoljan za utvrđivanje kršenja načela fiskalne neutralnosti. Ovaj test neutralnosti ima ogromne implikacije za tumačenje izuzeća. Tako je, u razmaku manjem od dvije godine, Sud donio tri odluke vezane za izuzeće PDV-a kod usluga igara na sreću. U dvije od njih je odlučio temeljem načela fiskalne neutralnosti, a u trećoj temeljem načela strogog tumačenja. Nastavno, nadovezuje se i pitanje postoji li tržišno natjecanje između istovjetnih usluga, odnosno dovodi li različito postupanje u vezi PDV-a dviju isporuka do narušavanja tržišnog natjecanja, a time i načela fiskalne neutralnosti? U naprijed opisanom slučaju *Rank* Sud je potvrdio da stvarno postojanje tržišnog natjecanja nije nužan uvjet za narušavanje fiskalne neutralnosti ako su predmetne isporuke slične sa stajališta prosječnog potrošača i zadovoljavaju iste potrebe tog potrošača.

Nasuprot tome, Sud je u slučaju *Deutsche Bank*⁸⁸ izričito odbacio primjenu načela fiskalne neutralnosti: „Načelo fiskalne neutralnosti ne može proširiti opseg izuzeća bez jasne formulacije u tom smislu. To načelo nije pravilo primarnog prava koje može uvjetovati valjanost izuzeća, već načelo tumačenja koje se primjenjuje istodobno s načelom strogog tumačenja izuzeća.“⁸⁹ Ova tendencija ne samo što podrazumijeva sofisticiraniji pristup pravnom tumačenju izuzeća, nego u nedostatku političke volje za uklanjanjem istih, pomaže u izgradnji neutralnijeg sustava PDV-a uz prisustvo izuzeća. Navedeni stav je značajan izazov za Sud koji se suočava s teškim izborom između načela fiskalne neutralnosti i načela tumačenja.

⁸⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-283/95, Karlheinz Fischer protiv Finanzamt Donaueschingen, ECLI:EU:C:1998:286, od 11. lipnja 1998.

⁸⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u spojenim predmetima C-453/02 i C-462/02, Finanzamt Gladbeck protiv Edith Linneweber i Finanzamt Herne-West protiv Savvas Christoloulou, ECLI:EU:C:2005:92, od 17. veljače 2005.

⁸⁶ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-58/09, Leo-Libera GmbH protiv Finanzamt Buchholz in der Nordheide, ECLI:EU:C:2010:333, od 10. lipnja 2010.

⁸⁷ Presuda Suda EU (CJEU) u spojenim predmetima C-259/10 i C-260/10, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs protiv The Rank Group plc, ECLI:EU:C:2011:719, od 10. studenoga 2011.

⁸⁸ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-44/11, Deutsche Bank AG protiv Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst, ECLI:EU:C:2012:484, od 19. srpnja 2012., t. 45.

⁸⁹ Više vidjeti: Rita de la Feria, Clotilde Belim, „IVA nas Transações Financeiras: Sobre o Tratamento da Gestão de Carteiras de Títulos“, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, vol. 5, br. 4, 2012., str. 259.–276.; također vidjeti: Fabian Wersand, Stefaan Cazes, „EU VAT and the Conundrum of Financial Investments“, International VAT Monitor, vol. 24, br. 2, 2013., str. 83.–88.

Prednosti i izazove tumačenja ovih načela de la Feria je predstavila na sljedeći način: „Prednosti tumačenja načela fiskalne neutralnosti ogledaju se u tome da fiskalna neutralnost pokazuje sofisticiraniji pristup u odnosu na strogo tumačenje, što rezultira manje iskrivljenim i neutralnijim sustavom. Izazovi strogog tumačenja su sigurniji, ali su odluke postale nepredvidljive što potkopava pravnu sigurnost i uzrokuje daljnju eroziju porezne osnovice.“⁹⁰ Kao takav, izazov za Sud je sličan kao i kod ostalih pravosudnih tijela, a to je postići pravu ravnotežu između promicanja neutralnosti i uklanjanja poremećaja koji bi mogli spriječiti gospodarski rast.

Ispitujući interakciju fiskalne neutralnosti i narušavanja tržišnog natjecanja u kontekstu izuzeća od javnih usluga prema članku 13. toč. 1. i članku 133. toč. (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ⁹¹ Ian Harris zaključuje da „tržišno natjecanje treba promatrati kao pojam različit od fiskalne neutralnosti, i za razliku od potonjeg, mora zahtijevati ekonomsku analizu tržišta kako bi se utvrdilo bi li tržišno natjecanje bilo narušeno ako bi se djelatnosti od javnog interesa smatrale oslobođenima od PDV-a. U suprotnom, narušavanje uvjeta iz navedenih odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ čini se suvišnim, obzirom na prevladavajuće načelo fiskalne neutralnosti“.⁹²

Nadalje Herbain ističe da se dodatnom preprekom postizanju neutralnosti smatraju izuzeća koja ne dopuštaju pravo na odbitak pretporeza, kao i narušavanje tržišnog natjecanja zbog neusklađenosti nacionalnog zakonodavstva s direktivama koje reguliraju područje PDV-a. Također naglašava da je dodatni problem ostvarenju neutralnosti složenost samog sustava PDV-a.⁹³ Propisana izuzeća koja ne dopuštaju pravo na odbitak pretporeza su očiti primjer neusklađenosti odredaba Direktive Vijeća 2006/112/EZ s karakteristikama neutralnosti u sustavu PDV-a. Upravo takva izuzeća stvaraju poremećaje neutralnosti zbog nepovratnog ulaznog PDV-a te povećanih troškova usklađivanja koji se posljedično pojavljuju. Pored odredaba Direktive Vijeća 2006/112/EZ koje nisu usklađene s neutralnošću PDV-a, i određene

⁹⁰ Rita de la Feria, „EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: The inherent paradox“, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, WP 16/03, str. 25.

⁹¹ Člankom 13. st. 1. Direktive 2006/112/EZ propisano je da se javnopravna tijela smatraju poreznim obveznicima u odnosu na djelatnosti iz Priloga I. ako bi njihovo tretiranje kao osoba koje nisu porezni obveznici dovelo do bitnog narušavanja tržišnog natjecanja. Člankom 133. st. 1. točki (d) propisano je da države članice mogu odrediti odobravanje izuzeća za određene djelatnosti od javnog interesa tijelima koja nisu javnopravna tijela pod uvjetom da ta izuzeća ne narušavaju tržišno natjecanje na štetu poslovnih poduzeća koja podliježu PDV-u.

⁹² Ian Harris, „Exemption in the public interest“, *Indirect Tax Voice*, br. 4, 2015., str. 7., dostupno na: <https://www.taxadvisermagazine.com>.

⁹³ Charlène Adline Herbain, *VAT Neutrality*, Piemento Digital Publishing, Cork, 2015., str. 121. Samo tri godine nakon uvođenja PDV-a u Francuskoj, Maurice Lauré prepoznao je svu njegovu složenost i istaknuo da ga njegova kompleksnost potkopava. Vidi: Maurice Lauré, *Science fiscale*, Presses Universitaires de France, Pariz, 1993., str. 3.

odredbe nacionalnog zakonodavstva država članica mogu osujetiti cilj neutralnosti PDV-a. Naime, mehanizam PDV-a je uspostavljen putem Direktive Vijeća 2006/112/EZ i potrebno ga je prenijeti u domaće zakonodavstvo svake države članice. Upravo je ta činjenica uzrok razlika u tumačenju koje rezultiraju time da transakcije podliježu različitim tretmanima PDV-a u državama članicama, potencirajući na taj način narušavanje tržišnog natjecanja.

S obzirom na već ranije istaknute različite oblike neutralnosti, tradicionalno se „neutralnosti PDV-a pristupalo iz dvije perspektive: vanjske koja obuhvaća međunarodna pitanja i unutarnje koja se odnosi na unutarnje tržište“.⁹⁴ Analiza neutralnosti PDV-a se, nadalje, fokusira na element koji se odnosi na jednak tretman sličnih transakcija, odnosno na horizontalnu pravednost koja se postiže kada se sudionici u transakcijama dobara i usluga tretiraju jednako u pogledu PDV-a.

Budući da sustav PDV-a ne postoji bez izuzeća, ona su, kao takva, njegova najkontroverznija značajka. Izuzeća predstavljaju iznimke od PDV-a kao poreza na potrošnju te ugrožavaju njegovu učinkovitost i neutralnost obuhvaćajući znatan dio porezne osnovice. Obzirom da mogu uzrokovati značajne gospodarske i administrativne troškove, moderni sustav PDV-a teži njihovom ograničenju, odnosno redizajnu, s ciljem poboljšanja tradicionalnog modela PDV-a. Time bi se i sudovima olakšalo tumačenje izuzeća u kontekstu ostvarenja načela neutralnosti PDV-a.

2.2.3. Uloga sudova u rješavanju slučajeva kršenja neutralnosti poreza na dodanu vrijednost

Zahtjevi načela neutralnosti koje je razvio Sud involvirani su kroz detaljnu analizu sudske prakse primjenom općih pravnih načela kao standarda za ispitivanje sekundarnog prava EU-a. Polazište sustavnog izvođenja načela neutralnosti nalazi se u sekundarnom pravu. Stoga se europsko sekundarno zakonodavstvo, poput uredbi, direktiva, odluka⁹⁵, mora mjeriti s temeljnim pravima Povelje⁹⁶, a tumačenje tih odredbi postaviti kao prioritet. Pritom su nacionalna temeljna prava isključena kao standard preispitivanja sudskih odluka. U protivnom, učinkovitost prava EU-a bila bi ugrožena ukoliko bi se njegova primjena u različitim državama

⁹⁴ Vidjeti više: Danuša Nerudova/Jan Široky, „The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation“ u Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoffersson (ur.), *Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009, str. 214. (213.-230.).

⁹⁵ UFEU, op. cit., članak 288.

⁹⁶ Ugovor iz Lisabona o izmjenama i dopunama Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o osnivanju Europske zajednice, Službeni list Europske unije, C 306, 17. 12. 2007.

članicama razlikovala zbog primjene nacionalnih standarda temeljnih prava. Ipak, „očita nevoljkost Suda da preispita sekundarno zakonodavstvo radi njegove usklađenosti s temeljnim pravima EU-a, pa čak i da ga poništi, izaziva zabrinutost oko toga zamjenjuje li zaštita temeljnih prava prema pravu EU-a doista na odgovarajući način onu prema nacionalnom pravu“.⁹⁷

Ispitivanje načela neutralnosti važno je za europsku teoriju poreza na promet. Svako preispitivanje sekundarnog prava EU-a ne može dovesti u pitanje učinkovitost odredbi PDV-a. Nakon presude *Akerberg-Fransson*⁹⁸ valjanost neutralnosti kao načela oporezivanja trebala bi se projicirati i na nacionalnu razinu. Na taj se način otvara mogućnost za kritičko propitivanje sudske prakse nacionalnih poreznih sudova. Sud je proglasio obvezujući učinak Povelje prema njezinom čl. 51. st.1. Takvu sudsku praksu, izvorno vezanu za uredbe, Sud je proširio na sve obvezujuće zahtjeve poput obveznih odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ i time potvrdio da su prava EU-a obvezujuća, bez iznimki za svaki provedbeni akt. Ovime nije obuhvaćena samo provedba sekundarnog prava EU-a, nego i šire, u skladu s prethodnom praksom Suda koja propisuje da su države članice vezane isključivo temeljnim pravima EU-a pri provedbi prava, a što je u konačnici razriješeno navedenom presudom *Akerberg-Fransson*. Sud je pritom razjasnio je li dopušteno, sukladno načelu *ne bis in idem* (čl. 50. Povelje), da se utaja PDV-a sankcionira kao kazneno djelo kada je već izrečen prekršaj u upravnom postupku zbog iste radnje davanja netočnih podataka. Sud otklanja sumnju švedskog suda koji je uputio upit o tome je li Povelja uopće primjenjiva. Pozivajući se na prethodnu praksu, Sud tumači čl. 51. st. 1. Povelje u smislu da je područje primjene temeljnih prava EU-a jednako području primjene prava EU-a. S time u vezi, Sud u ovoj presudi ističe da su „nacionalna tijela i sudovi slobodni primijeniti nacionalne standarde zaštite temeljnih prava pod uvjetom da se time ne ugrozi razina zaštite u Povelji, na način kako je tumači Sud.“⁹⁹ To je, pak, otvoreno pitanje u odnosu na pravila PDV-a iz čl. 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, kao i čl. 4. st. 3. Ugovora o EU¹⁰⁰ iz kojeg proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može

⁹⁷ C. Zirkel, op. cit., str. 148.

⁹⁸ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-617/10, *Anklagemyndigheden protiv Hans Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, od 26. veljače 2013. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela *ne bis in idem* u pravu EU, odnosno o zabrani dvostrukog kažnjavanja za isto djelo.

⁹⁹ Ibid, t. 29.

¹⁰⁰ Sukladno čl. 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, države članice mogu propisati druge obveze koje smatraju nužnima za pravilnu naplatu poreza te sprječavanje porezne utaje, podložno uvjetu jednakog postupanja prema tuzemnim transakcijama i transakcijama između država članica koje obavljaju porezni obveznici. Vidi također članak 4. st. 3. Ugovora o Europskoj uniji (UEU): „Na temelju načela lojalne suradnje i uz puno uzajamno poštivanje, Unija i države članice međusobno si pomažu pri obavljanju zadaća koje proizlaze iz Ugovora.“

osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinom državnom području, kao i u borbi protiv utaje PDV-a.

Slijedom navedenog, Sud je u presudi Akerberg- Fransson odlučio da načelu *ne bis in idem* nije protivno da za iste radnje nepoštovanja obveza prijave podataka u vezi s PDV-om država članica odredi uzastopno porezni prekršaj i kaznenu sankciju, ako prvi nije kaznenopravne prirode, a na nacionalnom je sudu da to provjeri. U skladu s time, za određivanje kaznenopravne naravi kazni vezanih za poreze relevantna su tri kriterija: „prvi je kriterij pravna kvalifikacija kršenja u nacionalnom pravu, drugi je sama priroda kršenja, a treći je priroda i stupanj težine kazne koja bi mogla biti izrečena kršitelju.“¹⁰¹

Zirkel također iznosi stajalište Suda kojim su „temeljna prava EU-a primijenjena na autonomno nacionalno pravo, kao što je procesno ili kazneno pravo, ako je to povezano s provedbom materijalnog prava Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Stoga, u kontekstu PDV-a, gotovo da nema područja u kojem države članice nisu vezane temeljnim pravom EU-a prema standardu Suda.“¹⁰²

Sustav PDV-a uvelike oblikuje pravo EU-a, stoga i neutralnost, da bi se moglo smatrati temeljnim načelom PDV-a, mora proizaći iz prava EU-a. Međutim, postavlja se pitanje opsega kojeg Sud dodjeljuje ovom načelu obzirom da je člankom 20. Povelje rano prepoznao opće načelo jednakosti kao temeljno pravo.¹⁰³

Iz već naprijed istaknutog tumačenja načela neutralnosti kroz analizu sudske prakse razvidno je da je odnos Suda prema načelu jednakosti i neutralnosti uglavnom nejasan i neujednačen te se stoga niti ne može precizno odrediti opseg koji Sud dodjeljuje načelu neutralnosti. U sudskoj praksi se načelo jednakosti pojavljuje pod pojmom načela fiskalne neutralnosti te je iz svih već opisanih slučajeva ¹⁰⁴ vidljivo da Sud dopušta široko tumačenje odnosa ovih dvaju načela. Iako Sud prihvaća načelo neutralnosti kao izraz načela jednakog postupanja, ujedno i negira njegov status primarnog prava. Ovaj očiti nedostatak strogosti povod je za kritičku procjenu kvalifikacije načela neutralnosti od strane Suda.

¹⁰¹ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-489/10, Kazneni postupak protiv Łukasza Marcinia Bonde, ECLI:EU:C:2012:319, od 5. lipnja 2012., t. 37.

¹⁰² C. Zirkel, op. cit., str. 155.

¹⁰³ Članak 6. st. 1. Ugovora o Europskoj uniji (UEU): „Unija priznaje prava, slobode i načela određena Poveljom Europske unije o temeljnim pravima... Odredbama Povelje se ni na koji način ne proširuju nadležnosti Unije utvrđene u Ugovorima.“

¹⁰⁴ R. de la Feria, op. cit., str. 6.

Pri tumačenju i primjeni prava EU-a, a posebno Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Sud temelji svoje argumente na raznim pravnim načelima od kojih izrazitu važnost imaju opća pravna načela kao učinkoviti instrument popunjavanja pravnih praznina u području izvanugovorne službene odgovornosti iz čl. 340. st. 2. UFEU¹⁰⁵. Opća pravna načela, zajednička pravnim sustavima država članica, razvila su se u ključni alat Suda za razvoj europskog prava i smatraju se sastavnim dijelom primarnog prava te imaju karakter pravnih pravila i obvezujuća su za institucije EU-a, kao i za sve države članice.

Međutim, u kojoj je mjeri neutralnost PDV-a zaista opće pravno načelo, ne postoji jednostrani odgovor. U presudama s područja PDV-a Sud neutralnost naziva samo načelom, dok se izričito poziva na pravnu sigurnost, proporcionalnost i zaštitu legitimnih očekivanja kao opća pravna načela. Rijetke su jasne izjave Suda o prirodi načela kojima pripada načelo neutralnosti. Rang neutralnosti bitan je kada su odredbe sekundarnog prava u sukobu s tim načelom te se postavlja pitanje ima li neutralnost, kao sastavni dio primarnog prava, prednost pred suprotstavljenim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ ili se odstupanja od neutralnosti od strane Direktive Vijeća 2006/112/EZ ili nacionalnih provedbenih zakona moraju opravdati njihovom primarnom pravnom osnovom. Obzirom da je već dokazano da neutralnost proizlazi iz primarnog prava, odnosno načela jednakosti iz čl. 20. Povelje, a „pod uvjetom da je porezno opterećenje objektivno opravdano, kršenje načela fiskalne neutralnosti dopušteno je prema pravu EU-a, odnosno u okviru Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Nastavno na navedeno, načelo fiskalne neutralnosti može se smatrati njezinim ciljem kao načelo tumačenja.“¹⁰⁶ Stoga se Sud, prilikom tumačenja izuzeća PDV-a iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ, ne bavi pitanjem krše li izuzeća načelo neutralnosti jer smatra da kršenje neutralnosti ne može utjecati na učinkovitost niti na opseg odredbi sekundarnog prava. Naime, Sud ne preispituje odluke iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ radi njihove usklađenosti s načelom neutralnosti, već neutralnost stavlja na diskreciju zakonodavca EU-a u onoj mjeri u kojoj ju smatra zahtjevom za jednakim tretmanom u svrhu PDV-a.

Vezano za utjecaj prava EU-a na nacionalno pravo država članica, Zirkel smatra da „Sud obuhvaća tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ koja je u skladu s neutralnošću, ali odbacuje *prioritet primjene* neutralnosti prema kojem se odredbe Direktive koje su u suprotnosti s neutralnošću više ne smiju primjenjivati. Na tom tragu, utjecaj neutralnosti na Direktivu Vijeća

¹⁰⁵ Sigrid Jacoby, Allgemeine Rechtsgrundsätze: Begriff, Entstehung und Anwendung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, Duncker & Humblot, Berlin, 1997., str. 14.

¹⁰⁶ Christian Henze, u: Joachim English, Hans Nieskens (ur.), Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2010., str. 8., dostupno na: <https://shop.lexisnexis.at/media/vlb/assets>.

2006/112/EZ ostaje izvan utjecaja koji Sud pripisuje temeljnim pravima na sekundarno pravo.“¹⁰⁷ Nacionalni porezni sudovi najčešće nastoje tumačiti odredbe nacionalnih zakona koji reguliraju područje PDV-a u skladu s navedenom Direktivom, čime pokušavaju izbjeći kršenje načela neutralnosti. Pravo EU-a stoga značajno utječe na tumačenje nacionalnog zakona o PDV-u. Zbog toga nacionalni porezni sudovi moraju tumačiti nacionalnu legislativu u skladu s odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ i primarnog prava, a time i s načelom neutralnosti.

Iz naprijed izloženog razvidno je da Sud ne postupa pravedno ni ujednačeno u rješavanju kršenja neutralnosti PDV-a. Naime, kršenje neutralnosti nije ništa drugo nego sukob normi, tj. proturječnost odredaba Direktive ili nacionalnog provedbenog zakona načelu neutralnosti. Dogmatski propisano postupanje u slučajevima kršenja neutralnosti rješava se prema pravilu *lex superior derogat legi inferiori* temeljem hijerarhijskog odnosa između sukobljenih normi. Slijedom te pravne hijerarhije, primarno pravo u pravu EU-a ima prednost nad sekundarnim pravom, dok svi izvori prava EU-a imaju prednost pred nacionalnim pravom. Sud nije sklon preispitivanju sekundarnog prava, tj. odredbi PDV-a u Direktivi Vijeća 2006/112/EZ u odnosu na načelo neutralnosti, iako to načelo istovremeno opisuje kao izraz načela jednakog postupanja primarnog prava. Stav Suda da neutralnost nema status primarnog prava u konačnici je samo još jedan primjer nedostatka strogosti u njegovoj argumentaciji. U tom smislu, Sud stoga mora preispitati i odredbe sekundarnog prava, tj. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Praksa Suda nema jedinstveni obrazac za nejednako postupanje, nego dogmatski pristupa kršenjima neutralnosti smatrajući da je nejednako postupanje opravdano samo ako postoje razlozi takvom razlikovanju. Stoga je nužno da se različito postupanje temelji na objektivnom i razumnom kriteriju povezanom s pravno dopuštenim ciljem, a proporcionalno cilju koji se želi postići. Prema Weberu, „ograničenja neutralnosti nisu inherentno suprotna jednakosti. Međutim, moraju služiti pravno dopuštenim ciljevima i biti proporcionalna u skladu sa zahtjevima iz čl. 20. Povelje – točnije, moraju postojati objektivni razlozi za nejednako porezno opterećenje potrošača koji su u jednakom položaju.“¹⁰⁸

U takve opravdane razloge kršenja neutralnosti Sud je uvrstio sprječavanje porezne utaje. Međutim, prema Zirkl „iako suprotno praksi Suda, kršenje neutralnosti ne treba biti predviđeno

¹⁰⁷ C. Zirkl, op. cit., str. 233.

¹⁰⁸ Dennis Weber, „Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration“, u: Dennis Weber (ur.), Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration, IBFD, Amsterdam, 2010., str. 231.

Direktivom Vijeća 2006/112/EZ tako dugo dok služi pravno dopuštenim ciljevima. Ako sekundarno pravo ili nacionalne odredbe suprotne neutralnosti ne ispunjavaju navedene zahtjeve, a posebno tumačenje u skladu s jednakošću, smatrat će se protivnima jednakosti i stoga ništavnim.“¹⁰⁹ Sudska bi praksa u ovom području bila znatno transparentnija ukoliko bi Sud uzeo u obzir odnos između načela neutralnosti i načela jednakosti prilikom rješavanja slučajeva kršenja načela neutralnosti.

¹⁰⁹ C. Zirk, op. cit., str. 243.

3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST - KONCEPT PRETPOREZA

Porez na dodanu vrijednost (PDV), kao neto svefazni porez na promet, jedan je od oblika općeg poreza na promet. Iako se može ubrojiti među najmlađe poreze, odnosno kao „zadnja i najvjerojatnije posljednja faza u povijesnom razvoju općeg poreza na promet“¹¹⁰, njegov brz i neodoljiv rast predstavlja najvažniji porezni razvoj od druge polovice dvadesetog stoljeća do danas i u poreznim sustavima ima vrlo značajnu financijsku ulogu. Time je, kao globalni porezni fenomen, postao ključni izvor prihoda za većinu zemalja diljem svijeta.¹¹¹ Ključnu ulogu u implementaciji PDV-a u porezne sustave država članica odigrale su međunarodne organizacije poput Međunarodnog monetarnog fonda i Svjetske banke.

PDV, kao dio prava EU-a već šest desetljeća,¹¹² naročito obilježava činjenica da je to porez na potrošnju koji se primjenjuje na transakcije poreznih obveznika u okviru njihovih gospodarskih aktivnosti. Drugim riječima, PDV je porezni oblik u kojem se oporezuju sve faze prometnog ciklusa na način da se oporezuje samo dodana vrijednost u svakoj od tih faza. Cilj mu je opteretiti isključivo krajnjeg potrošača, dok, s druge strane, načelo neutralnosti koje se nameće pri primjeni ovog poreza uključuje i načelo prava na odbitak poreza – pretporez. Pravo na odbitak PDV-a nastaje u trenutku kada postoji obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti, odnosno iznosa PDV-a iskazanog na računima za isporuke dobara ili usluga koje su poreznom obvezniku obavili drugi porezni obveznici za potrebe njegovih oporezivih transakcija. Namjera je tim pravom postići neutralnost oporezivanja PDV-om u odnosu na sve gospodarske aktivnosti poreznog obveznika, bez obzira na njihove ciljeve ili rezultate, a pod uvjetom da su one same predmet oporezivanja PDV-om. Stoga, nastanak prava na odbitak pretporeza za primatelja isporuke dobara ili usluga veže se uz trenutak u kojem nastaje obveza isporučitelja na obračun odgovarajućeg iznosa PDV-a. Koncept pretporeza, s tim u vezi, primjerice, omogućuje

¹¹⁰ C. S. Shoup, op. cit., str. 250.

¹¹¹ Anne Brockmeyer i sur., „Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries“, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 38, br. 1, 2024., str. 107. PDV se primjenjuje u 175 jurisdikcija od 2023. godine, u odnosu na samo 30 koliko ih je bilo početkom 1980. godine i prikuplja otprilike petinu globalnih poreznih prihoda. U 2019. godini PDV je u prosjeku prikupio 37% ukupnih poreznih prihoda (uključujući socijalne doprinose) u zemljama s niskim dohotkom i 22% u zemljama s visokim dohotkom. Jedino veliko gospodarstvo bez PDV-a su Sjedinjene Američke Države.

¹¹² Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na porez na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, Službeni list Europskih zajednica, L 145, 13. 6. 1977., str. 1.; vidi također pročišćeni tekst u: Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Službeni list Europske unije, L 347, 11. 12. 2006., str. 1. (Službeni list Europske unije, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

poreznom obvezniku i pravo na odbitak PDV-a: na stjecanje dobara unutar EU-a; na oslobođenja od PDV-a za određene usluge prijevoza; uvoz i izvoz; popravak, obradu ili preradu dobara; međunarodni prijevoz; posredničke usluge te PDV-a koji treba platiti kao primatelj oporezive isporuke dobara kod trostranog posla.¹¹³

Zbog toga pravo na odbitak, a posljedično i povrat plaćenog poreza, čine sastavni dio mehanizma PDV-a.

3.1. Razvoj i osnovne karakteristike poreza na dodanu vrijednost

Uključivanjem u porezne sustave brojnih suvremenih država, PDV je samo jedan od oblika poreza na promet koji je zamijenio dotadašnji kumulativni oblik – bruto svefazni porez na promet. Oporezivanjem samo dodane vrijednosti u svakoj fazi prometnog ciklusa, tj. razlike između PDV-a plaćenog pri isporukama i onog u nabavkama (neto PDV), eliminiraju se kumulativni učinci bruto svefaznog poreza na promet.

Ideja o prijelazu s *bruto* na *neto* porez na promet u financijskoj se literaturi¹¹⁴ prvi puta javlja 1918. godine. Iako autor ideje o oporezivanju prometa PDV-om nije poznat, ona se najčešće pripisuje tvorničaru i poreznom savjetniku Siemensu, kao i Thomasu Adamsu, profesoru Sveučilišta Yale. Prva ograničena primjena *neto* poreza na promet (samo u fazi proizvodnje) bila je u poreznom sustavu Turske 1926. godine, zatim u Francuskoj 1954. godine te u SAD-u (država Michigan) od 1953. do 1967. godine. Taj se proces provodio eksperimentalno, dok se prvo uvođenje PDV-a u porezni sustav jedne države zbilo tek 1967. godine u Brazilu.

Osnivanjem Europske ekonomske zajednice (EEZ) Rimskim je ugovorom 1957. godine nametnuta obveza harmonizacije propisa o porezu na promet. Stoga su njezini financijski stručnjaci pod vodstvom prof. Fritza Neumarka (1963.) predložili članicama EEZ-a napuštanje dotadašnje primjene bruto poreza na promet i prelazak na oporezivanje prometa primjenom PDV-a. Kako je već navedeno, od svih članica EEZ-a jedino je Francuska djelomično primjenjivala *neto* porez na promet, a Danska se (iako tada nije bila članica EEZ-a) smatrala prvom europskom zemljom koja ga je implementirala u cijelosti (1967.). Nedugo nakon PDV su prihvatile još Francuska i Njemačka (1968.), a u narednim godinama i druge europske

¹¹³ Trostrani posao prema čl. 141. Direktive Vijeća 2006/112/EEZ je transakcija koju za ista dobra ugovore tri porezna obveznika iz tri države članice, a pri čemu postoji jedno fizičko kretanje, odnosno otprema dobara, a dva obvezno-pravna odnosa kupoprodaje tog dobra jer su dobra prevezena ili otpremljena neposredno od prvog isporučitelja do posljednjeg kupca.

¹¹⁴ Bo. Jelčić, op. cit., str. 280.-281.

zemlje. S druge strane, pojedine države (Australija i SAD), unatoč brojnim inicijativama, nisu realizirale uvođenje PDV-a u svoje porezne sustave. Također, i Švicarska je duži period bezuspješno nastojala zamijeniti postojeći oblik poreza na promet sve atraktivnijim PDV-om.¹¹⁵

Porez na dodanu vrijednost je u Republici Hrvatskoj uveden 1998. godine s jedinstvenom stopom, širokom osnovicom te malim brojem standardnih izuzeća – drugim riječima dosta bliskim teorijski idealnom obliku. Radi se o najvažnijem koraku porezne reforme radi usklađivanja cjelokupnog poreznog sustava Republike Hrvatske sa zemljama EU-a, a s primarnim ciljem povećanja izvora poreznih prihoda i smanjenja utaje poreza. Stupanjem na snagu naslijedio je svog prethodnika – jednofazni porez na promet u maloprodaji.

Kao neka od najvažnijih obilježja hrvatskog sustava PDV-a ističu se: načelo odredišta, kreditna metoda i potrošni karakter.¹¹⁶ Prema načelu odredišta porez se plaća u zemlji potrošnje proizvoda i usluga, bez obzira jesu li proizvedeni u tuzemstvu ili uvezeni. Primjenom kreditne metode porezna obveza se izračunava tako da se od obračunatog poreza pri isporuci dobara i usluga (output) odbija obračunati porez pri kupnji proizvoda i usluga (input). Potrošni oblik PDV-a dopušta poreznom obvezniku da, nakon obračunavanja porezne obveze, kao pretporez smatra već plaćeni PDV na sva ulaganja u poslovanje.

U narednih 15 godina, od prvog uvođenja sve do ulaska Republike Hrvatske u EU, uslijedile su brojne izmjene i dopune zakona kojim se regulira područje PDV-a. Zbog pritiska raznih interesnih skupina u tom je periodu došlo do udaljavanja od prvobitnog modela, uvođenjem višestopnog sustava (snižene i nulte stope) te širenjem kruga poreznih oslobođenja.

Ulaskom Republike Hrvatske u EU (1. srpnja 2013.) postoji obveza usklađivanja postojećih propisa na području oporezivanja PDV-om s pravnom stečevinom EU-a, odnosno Direktivom Vijeća 2006/112/EZ te primjena presuda Europskog suda pravde. Iz tog je razloga iste godine u Republici Hrvatskoj donesen novi Zakon o PDV-u.

S obzirom da je danom pristupanja Republike Hrvatske EU-u i stupanjem na snagu novog Zakona o PDV-u došlo do niza promjena u poslovanju poreznih obveznika, a posebno onih koji posluju na jedinstvenom tržištu EU-a¹¹⁷, takvi porezni obveznici moraju posvetiti posebnu

¹¹⁵ Ibid, str. 283. Prijedlog za uvođenje PDV-a u Švicarskoj nije usvojen niti na referendumu iz 1977. i 1978. godine kao niti na onom iz 1991. godine, da bi se tek krajem 1993. godine Švicarci izjasnili pozitivno.

¹¹⁶ P. Jurković, op. cit., str. 315.

¹¹⁷ Lidija Cvitić, Štefica Oštrec Čunčić, „Porez na dodanu vrijednost s komentarom“, Porezni vjesnik, br. 5d, Zagreb, 2025., str. 11. Zbog uspostave jedinstvenog tržišta EU-a (1. siječnja 1993. godine) koje omogućuje slobodno kretanje dobara, usluga, osoba i kapitala, napušten je sustav kontrola na granicama između država članica te uspostavljen jedinstveni sustav oporezivanja PDV-om. S obzirom na to da između država članica EU-a nema

pozornost izvješćivanju o isporukama dobara i usluga na zajedničkom tržištu EU-a koje obave drugim poreznim obveznicima, ali i pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, a koji zadovoljavaju određene uvjete za stjecanje dobara u drugoj državi članici.

Prema navedenom, važno je usklađivanje odredbi Zakona o PDV-u pojedinih država članica EU-a s odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ radi uspostave lakšeg kretanja dobara i usluga na zajedničkom tržištu, a što je i jedan od temeljnih ciljeva EU-a.

Uvođenje svakog novog oblika poreza prate i brojne teškoće. One su manje ukoliko su pravovremeno poduzete sve mjere za uspješnu primjenu PDV-a, a to su: porezna tehnika (jasno i nedvosmisleno utvrđivanje predmeta oporezivanja, poreznog obveznika, porezne osnovice, poreznih oslobođenja, vremena naplate, mjesta ubiranja poreza i dr.) i pravodobna edukacija svih sudionika u poslovima utvrđivanja porezne obveze, naplate poreza i kontrole ubiranja tog poreza.

Unatoč tome, PDV je temelj modernog poreznog sustava. Prema brojnim autorima¹¹⁸ njegovo široko prihvaćanje diljem svijeta opravdava učinkovitost PDV-a (generira značajan iznos prihoda) te lakoća provedbe zbog raspoloživosti administrativnih podataka (izlaznih i ulaznih transakcija) za obradu. Sama učinkovitost prikupljanja prihoda ukazuje je li PDV otporan na utaju ili, obrnuto, koliko se prihoda od PDV-a može prikupiti obradom dostupnih izlaznih i ulaznih računa. Ukoliko porezno tijelo nema administrativni kapacitet za provođenje sustavnih unakrsnih provjera dvojnih izvješća (prodavatelja i kupca) s ciljem otkrivanja potencijalnog pogrešnog izvještavanja, povećana je i mogućnost utaje PDV-a. Time obje strane imaju poticaj za lažno iskazivanje porezne obveze, odnosno pretporeza. Kupac, odnosno primatelj dobara i usluga, želi prijaviti veći iznos transakcije kako bi iskazao veći pretporez, dok prodavatelj kao isporučitelj dobara i usluga postupa obrnuto želeći prijaviti manji iznos transakcije kako bi smanjio svoju poreznu obvezu. Stoga bi upravo ovi asimetrični poticaji trebali spriječiti dogovor kupca i prodavatelja radi lažnog prijavljivanja transakcija. Čak i s razvojem informacijske tehnologije potpuna unakrsna provjera računa ostaje efektivno nemoguća. Međutim, ovo se ne odnosi na krajnje potrošače koji ne mogu odbiti pretporez što otvara prostor dogovoru prodavača i krajnjeg kupca za neprijavljivanje transakcija, odnosno poreznu utaju.

graničnih crta niti carinske kontrole, više se ne može govoriti o uvozu i izvozu kada se radi o razmjeni i kretanju dobara unutar EU-a te se tako pojam „uvoz“ zamjenjuje izrazom „stjecanje dobara iz druge države članice“, a pojam „izvoz“ izrazom „isporuka dobara u drugu državu članicu“. Izrazi „uvoz“ i „izvoz“ i dalje se koriste prilikom razmjene dobara s državama koje nisu članice EU-a, odnosno trećim zemljama i područjima.

¹¹⁸ A. Brockmeyer i sur., op. cit., str. 107.–108.

U konačnici, svaka je zemlja imala svoj razlog za uvođenje PDV-a u svoj porezni sustav. Prema Crawford, Keen i Smith, glavni razlog inzistiranja EU-a na implementaciji PDV-a je osiguravanje transparentnog načina oslobođenja PDV-a na izvoz, a uvoz oporezovati na ravnopravnoj osnovi.¹¹⁹ Drugim riječima, ovim načelom odredišta osigurava se konkurentnost u međunarodnoj razmjeni gdje se dobra i usluge oporezuju u mjestu potrošnje.¹²⁰

Nadalje, sustavi PDV-a u realnom svijetu mogu odstupati od teoretskog modela zbog političkih razloga, kao što je uvođenje višestrukih stopa PDV-a (s ciljem da porez bude progresivniji ili da se porezne olakšice omoguće ciljanim skupinama) uz ograničenja povrata pretporeza.¹²¹

Rosen i Gayer, također, smatraju da političke posljedice uvođenja PDV-a s vremenom dovode do porasta stope PDV-a te da „u svijetu u kojemu političke institucije precizno odražavaju želje građana ta primjedba ne bi imala preveliko značenje, ali za one koji vjeruju da se država svojim postupcima možda ne zalaže za javne interese, potencijal prihoda od PDV-a izgleda zastrašujuće“¹²².

S obzirom na ogroman značaj PDV-a, u smislu globalnog obuhvata i naplate prihoda, rješavanje njegove regresivnosti jedno je od najvažnijih pitanja diljem svijeta. Prema de la Feria i Swistak, „rješavanje regresivnosti PDV-a tradicionalnim pristupom uvođenja izuzeća iz osnovice PDV-a je manjkavo, a u najgorem slučaju može imati suprotan učinak - povećanje regresivnosti“ te zaključuju da bi progresivni PDV postigao „najrjeđu nagradu u poreznoj politici.“¹²³ Tradicionalni pristup rješavanja regresivnosti putem isključenja iz osnovice, bilo putem sniženih stopa ili izuzeća, prisutan je uspostavom zajedničkog sustava oporezivanja PDV-om od početnih direktiva pa do danas važeće Direktive Vijeća 2006/112/EEZ. Unatoč značajnim ograničenjima još uvijek je uobičajena praksa diljem svijeta. Međutim, i u modernom pristupu PDV-u teško se odolijeva privlačnosti izuzeća kao alata za rješavanje regresivnosti što se

¹¹⁹ Ian Crawford, Michael Keen, Stephen Smith, „Value Added Tax and Excises“, u: Stuart Adam i sur. (ur.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2010., str. 275.–322.; vidjeti više u: Bo Södersten, Geoffrey Reed, *International Economics*, 3. izd., Palgrave Macmillan, London, 1999., str. 293.

¹²⁰ C. Zirk, op. cit., str. 55.-56.

¹²¹ A. Brockmeyer i sur., op. cit., str. 108.

¹²² Harvey S. Rosen, Ted Gayer, *Javne financije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2010., str. 552. Neki strahuju da bi se PDV mogao iskoristiti za potajno širenje državnog sektora, što potvrđuje sljedeći navod: „Budući da bi ga naplaćivala poduzeća, PDV bi bio skriven u ukupnoj cijeni koju plaća potrošač, stoga se ne bi smatrao izravnim poreznim teretom. To je njegova prednost za zakonodavce – ali i veliki nedostatak za porezne obveznike“ (Milton Friedman, *Free to Choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1980., str. 90.).

¹²³ Rita de la Feria, Artur Swistak, „Designing a Progressive VAT“, *International Monetary Fund Working Paper*, WP/24/78, 2024., str. 4.

nadovezuje i uz političke motive. Modernim se pristupom regresivnost rješava putem socijalnih transfera osmišljenih za kompenzaciju kućanstava s nižim prihodima.¹²⁴

Temeljne karakteristike PDV-a su neutralnost i izdašnost te oporezivanje krajnje potrošnje. Svojstvom neutralnosti osigurava se optimalna alokacija resursa, dok je izdašnost rezultat široke porezne osnovice, visine poreznih stopa i ograničenog broja izuzeća. Oporezivanjem krajnje potrošnje ne opterećuje se poslovanje poreznog obveznika zahvaljujući mehanizmu odbitka pretporeza.

Važno je razmotriti značenje neutralnosti, tj. svojstva poreza da ne utječe na alokaciju resursa u gospodarstvu. Stoga je pojedini porezni oblik toliko neutralan koliko ne utječe na tržišne odluke. Tako se „PDV smatra neutralnim porezom jer dovodi do mnogo manje iskrivljenosti u alokaciji resursa od običnog višefaznog poreza na promet te ne remeti optimalnu alokaciju resursa i dopušta slobodno djelovanje tržišta.“¹²⁵ Osim što je neutralan u odnosu na vanjsku trgovinu, PDV ne iskrivljuje domaću proizvodnju i distribuciju. U sustavu PDV-a svejedno je koliko je faza distribucije neki proizvod prošao prije nego li je stigao do potrošača.

Iz navedenog proizlazi da su prednosti PDV-a pred drugim oblicima oporezivanja prometa bespredmetne, a očituju se najviše u sljedećim postavkama:¹²⁶ porez na potrošnju koji je neutralan u odnosu na izbor potrošača i proizvođača; djelotvornije oslobađa inpute; učinkovitije oporezuje usluge; snažnije oslobađa od poreznih iskrivljenosti dobara koja se izvoze; osigurava veću zaštitu od porezne evazije; neto efekt ubiranja prihoda je velik te ima značajnu financijsku ulogu u punjenju proračuna.

Također, autori Mankiw, Weinzierl i Yagan smatraju da je „PDV u načelu vrlo pozitivan porez jer većinom izuzima intermedijarne proizvodne čimbenike i razrezuje se samo na konačni proizvod ili uslugu. Ipak, PDV je većinom i nadalje opterećen izuzecima i pravilima koja narušavaju načela optimalne porezne politike i mjera.“¹²⁷

¹²⁴ Ibid., str. 5. Pionir modernog pristupa bio je Novi Zeland, a još uvijek se smatra tehnički superiornijim, izbjegavajući značajna ograničenja tradicionalnog pristupa. Iako su zemlje diljem svijeta djelomično usvojile ovaj novi pristup, niti jedna nije uspjela u potpunosti odstupiti od tradicionalnih isključenja iz osnovice preferirajući hibridni pristup, pri čemu se neka izuzeća i dalje primjenjuju uz sustav transfera socijalne pomoći. Ova ograničena primjena odražava ne samo poteškoće političke ekonomije s modernim pristupom, već i praktične poteškoće s njegovom provedbom.

¹²⁵ Božidar Jelčić, Predrag Bejaković, Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2012., str. 330

¹²⁶ Ibid, str. 333.

¹²⁷ Gregory N. Mankiw, Matthew Weinzierl, Danny Yagan, „Optimal Taxation in Theory and Practice“, Harvard Business School Working Paper, br. 09-140, 2009., str. 19.–20. Primjerice, mnogobrojne zemlje iz oporezivanja isključuju osnovne proizvode poput hrane jer vjeruju kako time snižavaju porezni teret siromašnim stanovnicima.

Kao i svi ostali porezni oblici, PDV također ima svoje nedostatke, posebno zato što je složen i administrativno skup. Bez određenih korekcija, bilo pomoću drugih poreza ili rashodne strane proračuna, može biti regresivan što je naprijed istaknuto kao njegova najznačajnija negativna karakteristika. Bez obzira na veličinu poreznog obveznika, PDV igra ključnu ulogu u poreznim obvezama i financijskom izvještavanju. Međutim, problemi koji se pritom nameću češći su nego što se u stvarnosti razumijeva: od propuštenih rokova do netočnih poreznih prijava i netočno vođenja evidencija. Nadalje, nerazumijevanje praga za registraciju, odnosno prijave u registar PDV-a česta je pojava u mnogim jurisdikcijama zbog pogrešnog tumačenja i izračuna sadržaja godišnjeg oporezivog prometa. Jednako tako, bitna je i pravilna primjena poreznih stopa na različita dobra i usluge.

Sve navedeno ukazuje na važnost točnog vođenja evidencija (prodaja, kupnja, obračunani PDV, povrat PDV-a i sl.), odnosno usklađenosti prijava PDV-a s internim financijskim izvješćima. Posebno je bitna usklađenost pravila PDV-a u transakcijama unutar EU-a, kao i u prekograničnim transakcijama obzirom na složenost PDV-a koja se uz njih veže. Primjerice, neprimjenjivanje mehanizma prijenosa porezne obveze za usluge između poreznih obveznika unutar EU-a ili zanemarivanje zahtjeva za registraciju PDV-a u drugoj državi članici, može dovesti do novčanih kazni i drugih administrativnih problema. Obzirom na razvijenost prekogranične trgovine, uvoz i izvoz dobara ili usluga između zemalja često uključuje različita pravila o PDV-u, pragove i zahtjeve za izvješćivanje. Sve navedeno, a vezano za točnost primjene pravila i izvješća o PDV-u, ključno je za globalnu usklađenost i minimiziranje rizika u više poreznih jurisdikcija.

Prema teoretskom modelu PDV-a kojeg karakterizira opći obuhvat (bez izuzeća), jedinstvena porezna stopa i automatski povrat pretporeza (negativna porezna obveza), PDV bi bio neutralan u odnosu na proizvodnju i potrošnju u gospodarstvu.¹²⁸ Međutim, većina sustava PDV-a u realnom svijetu odstupa od navedenih teoretskih obilježja upravo zbog poreznih obveznika s prodajom ispod praga za registriranje dobara koja su oslobođena plaćanja PDV-a ili onih oporezivih po sniženoj stopi PDV-a i sl.

Anthony B. Atkinson i Joseph E. Stiglitz (1976) navode kako za postizanje tog cilja postoje bolji mehanizmi poput redistributivnog poreza na dohodak.

¹²⁸ Anne Brockmeyer i sur., „Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries“, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 38, br. 1, 2024., str. 111.–112. Smatra se da raspodjela tereta na sva društva štiti sustav od utaje i omogućuje prikupljanje značajnog iznosa prihoda. Međutim, u većini zemalja uključenih u analizu ovih autora više od 90 % prihoda od PDV-a uplaćuje 10 % najvećih društava.

Povećana raširenost PDV-a i povišenje standardnih stopa stavljaju u fokus značaj PDV-a u ukupnim poreznim prihodima, odnosno “široko prihvaćenu pretpostavku da bi se PDV trebao koristiti za generiranje prihoda u državni proračun na što neutralniji i administrativno izvedljiviji način.”¹²⁹ Pritom, tendencija povećanja broja stopa dovodi do toga da PDV s vremenom postaje složeniji porezni oblik, ali i najizdašniji u punjenju proračuna. Stoga je, „s očitim implikacijama na percipiranu učinkovitost poreza samo pet zemalja ukinulo PDV.”¹³⁰

Za zemlje koje žele reformirati svoj porezni sustav i istovremeno pronaći način povećanja prihoda, PDV je atraktivan instrument osiguranja proračunskih prihoda. Pomogao je mnogim zemljama u prilagodbi tom široko rasprostranjenom potrošnom porezu koji može prikupiti visoke iznose prihoda po relativno niskim stopama, očistiti poreznu strukturu uklanjanjem mreže višestrukih nameta i uvesti čist, novi sustav s prednošću ekonomske neutralnosti i ugrađenom kontrolom protiv utaje poreza.¹³¹

3.2. Pretporez

Jedno od obilježja PDV-a jest da porezni obveznik, pod uvjetom da obavlja gospodarsku djelatnost, ima pravo na odbitak pretporeza. Sve definicije bitnih pojmova vezane za odbitak pretporeza sadržane su u čl. 167. - 192. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.¹³² S tim u vezi, razlikuju se sljedeći pojmovi: pravo na odbitak pretporeza, ostvarenje prava na odbitak pretporeza, obračun pretporeza i ovlaštenje za korištenje odbitka pretporeza.

Pravo na odbitak pretporeza nastaje u istom trenutku kada nastaje i porezna obveza plaćanja PDV-a, odnosno onda kada nastaje obveza obračuna PDV-a. Stoga, od iznosa PDV-a koji je zaračunao na svoje isporuke, porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez koji je obvezan platiti

¹²⁹ Sijbren Cnossen, „Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries“, International Monetary Fund Working Paper, WP/91/69, 1991., str. 39.

¹³⁰ Liam Ebrill, Michael Keen, Victoria Perry, The Modern VAT, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001., str. 14. Ovdje spadaju povijesni primjeri zemalja: Vijetnam (70-tih godina 20. stoljeća); Grenada (uveden 1986. i postupno ukinut); Gana (uveden u ožujku 1995., ukinut dva mjeseca kasnije); Malta (uveden 1995., ukinut 1997.) i Belize (uveden 1996., ukinut 1999.). Tri od njih su, međutim, ponovno uvele PDV: Gana 1998., Malta i Vijetnam 1999.

¹³¹ National Institute of Public Finance and Policy (NIPFP), Value Added Tax: Characteristics, Mode of Computation, Merits and Weaknesses, poglavlje 5, New Delhi, str. 46., dostupno na: <https://nipfp.org.in>.

¹³² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Službeni list Europske unije, L 347, 11. 12. 2006. Ova je direktiva zamijenila Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. (Službeni list Europskih zajednica, L 145, 13. 6. 1977.) sa svim njezinim izmjenama i dopunama, a koja je ishodište današnjeg sustava PDV-a u svim državama članicama s detaljnom razradom bitnih elemenata poreza.

ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili za usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.¹³³ Samo se na taj način može osigurati neutralan učinak na oporezivanja PDV-om svih gospodarskih aktivnosti, pod uvjetom da one same načelno podliježu PDV-u.

Ostvarenje prava na odbitak pretporeza moguće je samo ukoliko porezni obveznik posjeduje vjerodostojnu dokumentaciju za primljeno dobro ili obavljenу uslugu, odnosno račun sa svim podacima iz čl. 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te ako ispunjava druge propisane formalnosti koje određuje svaka država članica.

Obračun pretporeza obavlja se u istom obračunskom razdoblju za koje se obavlja i obračun PDV-a. Ako je iznos pretporeza koji se odbija veći od iznosa PDV-a koji je porezni obveznik za isto obračunsko razdoblje dužan platiti, države članice imaju pravo odobriti prenošenje tog viška u iduće obračunsko razdoblje ili ga, pod određenim uvjetima, vratiti poreznom obvezniku. Pritom, moraju voditi računa o načelu razmjernosti, „... kako ne bi okrnjili pravila zajedničkog sustava PDV-a, naročito pravilo odbitka pretporeza, koji je njegov bitan sastavni dio.“¹³⁴

Pravo korištenja odbitka pretporeza ima samo porezni obveznik. To pravo pripada i inozemnom poreznom obvezniku ako je tuzemni odbitak poreza u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću u inozemstvu. U tom se slučaju pitanje odbitka i povrata pretporeza rješava propisima države članice.

Pravo na odbitak pretporeza, kao temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, odnosi se samo na dobra koja su isporučena poreznom obvezniku i na usluge koje su mu pružene u svrhu njegove gospodarske djelatnosti. Porezni obveznik, također, ima pravo na odbitak pretporeza na isporučena dobra i primljene usluge koje koristi za obavljanje pripremnih radnji neophodnih za početak njegove djelatnosti. Za sva dobra i usluge koje koristi za privatne potrebe, porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza. Ako porezni obveznik koristi dobra i usluge koje su mu obavljene, djelomično za isporuke dobara i usluga za koje je dopušten odbitak pretporeza, kao i za obavljanje isporuka dobara i usluga za koje nije dopušten odbitak pretporeza, tada može odbiti samo onaj dio pretporeza koji se odnosi na transakcije za koje je odbitak pretporeza dopušten. Prema omjeru razmjernog dijela prava na odbitak, propisana je i podjela pretporeza. Porezni obveznik mora ispraviti odbitak pretporeza ako je odbitak viši ili niži od onoga na koji

¹³³ Sonja Cindori, Ozren Pilipović, Renata Kalčić, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, WEB knjižara, Split, 2015., str. 131.

¹³⁴ Péter Takács, Das Steuerrecht der Europäischen Union, Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, Beč, 1998., str. 321.

je imao pravo zbog smanjenja ili povećanja porezne osnovice (kod naknadnih popusta ili nemogućnosti naplate) te ako je došlo do promjene uvjeta na temelju kojih je utvrđen iznos odbitka pretporeza.¹³⁵

Naknadne promjene okolnosti ne utječu na prvobitni odbitak pretporeza ako je pravo na odbitak ostvareno, a već istaknuta, naknadna izmjena okolnosti može rezultirati njegovim ispravkom. Dok sve zajedno čini sustav odbitka pretporeza, razvidna je i njegova svrha – u cijelosti osloboditi poduzetnika tereta PDV-a, dugovanoga ili plaćenog, u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Time se postiže neutralnost oporezivanja PDV-om u odnosu na gospodarsku djelatnost poreznog obveznika. Drugim riječima, pravo na odbitak pretporeza ostvaruje se neovisno o ciljevima ili rezultatima gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, pod uvjetom da je takva aktivnost oporeziva. Bitno je postojanje izravne veze između ulazne transakcije, za koju porezni obveznik koristi odbitak pretporeza, i izlaznih oporezivih isporuka, odnosno cjelokupne oporezive gospodarske djelatnosti koju porezni obveznik obavlja. U tom svijetlu Kristofferesson smatra da „ukoliko ne bi postojala doktrina izravne veze, ovu bi raspodjelu bilo teško provesti. Pitanje vremena je jednako važno jer bez obračunskog razdoblja u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza postoji rizik da sustav odbitka pretporeza ne bude učinkovit.“¹³⁶

Prema Moreiri, krajem prvog desetljeća drugog tisućljeća „test izravne i neposredne veze postao je glavni alat za osiguranje neutralnosti PDV-a“¹³⁷, iako analiza okolnosti uvijek ovisi o pojedinosti konkretnog slučaja. Kada se činilo da je sve usmjereno prema stabilizaciji sudske prakse u korist izravne i neposredne veze između ulaznih i izlaznih transakcija kako bi se ulazni PDV mogao odbiti te se utvrdio opseg takvog prava, početkom 2013. godine presuda u slučaju

¹³⁵ Prema čl. 186. Direktive Vijeća 2006/112/EZ države članice određuju detaljna pravila za usklađivanje odbitaka odnosno ispravak pretporeza, a čl. 187. propisan je ispravak pretporeza ako se promijene mjerodavni uvjeti za odbitak pretporeza u roku od pet godina uključujući godinu u kojoj su dobra stečena ili proizvedena, dok u slučaju nekretnina koje su stečene kao kapitalna dobra ispravak pretporeza se može produžiti do 20 godina. U Republici Hrvatskoj je određen zakonski rok od 10 godina za ispravak pretporeza kod nekretnina.

¹³⁶ E. Kristofferesson, op. cit., str. 62.-63.

¹³⁷ A. M. Moreira, op. cit., str. 57.

*Becker*¹³⁸ učinila je korak natrag u odnosu na pitanje porezne neutralnosti. Navedena odluka se, prema Terra i Kajus, smatra tipičnom situacijom u kojoj „loš slučaj stvara loše pravo“.¹³⁹

Analiza sudske prakse u slučaju *Becker* u kojem su direktori društva počinili koruptivna djela u postupku nadmetanja, a društvo zatražilo odbitak PDV-a obračunatog na ugovorene pravne usluge za obranu tih istih direktora, predstavlja presedan u kojem Sud EU-a ističe da je razmatranje samo objektivnog sadržaja analizirane transakcije u skladu s ciljem koji teži ostvarivanju zajedničkog sustava PDV-a, jamčeći pravnu sigurnost i olakšavajući njegovu primjenu.

Ovaj stav Suda EU-a kojim ograničava opseg neutralnosti u vezi značenja izravne i neposredne veze usmjeren je na razmatranje dvaju stajališta: objektivna veza između oporezivog stjecanja i poslovne aktivnosti koja bi isključila odbitak PDV-a (restriktivni pristup – test potrošača) i povezanost kao odraz troškova nastalih nabavom dobara i usluga u poslovnim troškovima, čak i ako su neizravno povezani s poslovnom aktivnošću, što bi omogućilo odbitak PDV-a (ekspanzivni pristup – ekonomski test)¹⁴⁰

U ovom je presedanu Sud EU-a, kako se zaključuje iz opisanih stajališta, primijenio restriktivni pristup unatoč uobičajenom ekspanzivnom pristupu kojim u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ potvrđuje pravo na odbitak PDV-a za dobra i usluge neizravno povezane s poslovnim procesom. To je tipična situacija implicitnog tumačenja prava na odbitak PDV-a otkrivajući snagu neutralnosti kao temeljne matrice PDV-a i relevantnu ulogu sudova u njegovoj provedbi.

Međutim, unatoč usvajanju širokog pristupa mogućnosti odbitka PDV-a, Sud EU-a uvijek navodi da će njegovo odobravanje ovisiti o okolnostima svakog konkretnog slučaja. Pritom zadržava pravo na odbitak poreza u situacijama koje smatra neprikladnim. Ovo shvaćanje je

¹³⁸Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-104/12, Finanzamt Köln-Nord protiv Wolfram Becker, ECLI:EU:C:2013:99, od 21. veljače 2013. U svojoj odluci Sud navodi: „Postojanje izravne i neposredne veze između određene transakcije i aktivnosti oporezive osobe u cjelini u svrhu utvrđivanja jesu li dobra i usluge korištene za potrebe oporezivih transakcija iz čl. 17. st. 2. toč. a) Šeste direktive Vijeća, 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koje se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnova procjene, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2001/115/EZ od 20. prosinca 2001., ovisi o objektivnom sadržaju dobra ili usluga koje ta oporeziva osoba stječe.“ U slučaju *Becker*, pružanje odvjetničkih usluga čija je svrha izbjeći kaznene sankcije protiv fizičkih osoba – članova uprave oporezivog poduzeća, ne daje tom poduzeću pravo da kao ulazni porez odbije PDV koji se duguje na pružene usluge.

¹³⁹ B. Terra, J. Kajus, op.cit., str. 351.- 352.

¹⁴⁰ A. M. Moreira, op. cit., str. 57.–58.

poziv na decizionizam¹⁴¹, što prema Moreiri „djeluje protiv sigurnosti, objektivnosti i spoznatljivosti kojima bi se trebalo voditi pravo, posebno porezno pravo“ te dalje ističe „ukoliko je uloga Suda EU-a standardizirati razumijevanje izjava sadržanih u europskim ugovorima i direktivama, navođenje u svakoj presudi da će ispitivanje specifičnih činjenica biti odlučujuće u određivanju treba li primijeniti teoriju širokog odbitka ili ne, ometa intersubjektivnu kontrolu odluka Suda EU-a.“¹⁴²

Kristofferesson također navodi da „Sud EU-a definira načelo neutralnosti na način prema kojem je mehanizam odbitka pretporeza namijenjen potpunom rasterećenju poduzetnika od PDV-a koji se plaća u tijeku njegovih gospodarskih aktivnosti te bi, stoga, trebala postojati pretpostavka odbitka pretporeza za porezne obveznike, a samo ako su transakcije jasno povezane s neoporezivim transakcijama, pravo na odbitak treba isključiti.“¹⁴³

Takav mehanizam odbitka pretporeza oslobodio bi od PDV-a poduzetnike koji obavljaju gospodarsku djelatnost. Sustav bi, također, bio usklađen za sve porezne obveznike s mješovitim djelatnostima koje imaju razmjerni dio prava na odbitak PDV-a, čineći ga na taj način pravednijim. Poduzetnici koji nisu obveznici PDV-a i krajnji potrošači i dalje bi snosili cijeli teret PDV-a, kao što je i zamišljeno. Pritom bi bilo lakše automatski kontrolirati ispravnost odbitka pretporeza ako bi sustav bio jednostavniji. Na taj bi način sustav uvjetovao uvođenje sličnih pravila u svim državama članicama, što ne bi narušavalo uvjete tržišnog natjecanja niti ometalo slobodno kretanje dobara i usluga, odnosno postigao bi opće ciljeve sustava PDV-a u EU-u.

Sud EU-a u svojoj sudskoj praksi uvjete za odbitak PDV-a dijeli na materijalne i formalne, pri čemu prednost daje ispunjenju materijalnih uvjeta. S time u vezi, u presudi *Idexx Laboratories Italia Srl*¹⁴⁴ Sud je jasno istaknuo da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije

¹⁴¹ Decizionizam (lat. decisio, odluka) je sloboda izbora u kojoj su pojedinci slobodni i odgovorni za svoje izbore, bez obzira na okolnosti. Odlučivanje (izvedeno iz njemačkog Dezisionismus) je političko, etičko i pravno načelo koje tvrdi da su moralna ili pravna načela proizvod odluka političkih ili pravnih tijela. Vidi natuknicu: „Decisionism“, Wikipedia, The Free Encyclopedia, dostupno na: wikipedia.org (pristupljeno 5. listopada 2026.).

¹⁴² A. M. Moreira, op. cit., str. 62.

¹⁴³ E. Kristofferesson, op. cit., str. 78.-79.

¹⁴⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl* protiv Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1, ECLI:EU:C:2014:2429, od 11. prosinca 2014. Sud navodi u sažetku: „...da se pravo na odbitak dugovanog PDV-a u svezi sa stjecanjima unutar Zajednice o kojima je riječ u glavnom postupku iz članka 17. stavka 2. točke (d) Šeste direktive Idexxu ne može odbiti uz obrazloženje da nije zadovoljio obveze koje proizlaze iz formalnosti utvrđenih nacionalnim propisom donesenim na temelju članka 18. stavka 1. točke (d) i članka 22. Šeste direktive. To pravo na odbitak, u skladu sa stavkom 1. tog članka, nastaje u trenutku nastanka obveze obračunavanja poreza.“

udovoljio određenim formalnim uvjetima. Ta pravila Suda konkretiziraju se u izravnoj vezi odbitka pretporeza s izlaznom oporezivom aktivnosti poreznog obveznika ili više njih, ili s njegovom cjelokupnom gospodarskom djelatnošću, odnosno troškovima vezanim za nju.

Materijalni uvjeti, u smislu Direktive Vijeća 2006/112/EZ (glava X.), podrazumijevaju da se radi o osobi poreznog obveznika; da mu je uslugu na kojoj se temelji pravo na odbitak PDV-a obavio drugi porezni obveznik; te da navedeno pravo koristi u svrhe svojih izlaznih oporezivih transakcija. Iz navedenih materijalnih uvjeta proizlazi i potreba postojanja izravne i trenutne veze između ulazne transakcije temeljem koje porezni obveznik koristi odbitak pretporeza te njegove izlazne ili više izlaznih oporezivih transakcija, ili, u nedostatku takve veze, o potrebi postojanja izravne veze između ulazne transakcije i ukupne oporezive gospodarske djelatnosti tog poreznog obveznika.

Sud EU-a, kroz svoju praksu, ističe da materijalni uvjeti podrazumijevaju stvarnu isporuku, zatim dugovani porez u smislu primjene odgovarajućeg postupka oporezivanja ili stvarnu obvezu plaćanja PDV-a. Međutim, s druge strane, naglašava da se pravo na odbitak pretporeza ne primjenjuje kada porezni obveznik koristi poreznu prednost ili sudjeluje u prijevaram radnjama, odnosno kada izostane dokaz o stvarnoj isporuci dobara ili usluga.

Formalni uvjeti vezani za odbitak pretporeza, u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ (glava XI.), uređuju načine i nadzor njegova izvršavanja te uredno funkcioniranje sustava PDV-a kao što su obveza izdavanja računa, vođenja knjigovodstva i podnošenja poreznih prijava. Nepoštivanje formalnih uvjeta za odbitak pretporeza ne može dovesti do gubitka tog prava ako su ispunjene materijalne pretpostavke tog prava i ne smije dovesti u pitanje neutralnost PDV-a.

Također, i u okviru režima obrnute porezne obveze (*reverse charge*) temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije zadovoljio određenim formalnim uvjetima. Posljedično, kada porezno tijelo države članice raspolaže potrebnim podacima o ispunjenju materijalnih uvjeta, ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s pravom poreznog obveznika na odbitak tog poreza koji za učinak mogu imati onemogućavanje izvršavanja tog prava.

Međutim, pravo na odbitak može se uskratiti i u slučaju neispunjenja formalnih uvjeta ako time proizlazi učinak sprječavanja iznošenja ključnog dokaza o ispunjavanju materijalnih uvjeta i ako se temeljem objektivnih elemenata utvrdi da se radi o utaji poreza. Utvrđivanje nastupanja takvih okolnosti u nadležnosti je nacionalnog suda.

Ako nacionalni sud ima nedoumice povezane s tumačenjem ili valjanošću prava EU-a, može se obratiti Sudu EU-a za pojašnjenje. Sud EU-a postupkom prethodne odluke¹⁴⁵ tumači pravo EU-a u pojedinim slučajevima upućenim od strane sudova država članica. Time se naglašava važnost jednakog tumačenja i primjene prava u svim državama članicama s ciljem omogućavanja pravne sigurnosti koja poreznim obveznicima pruža dodatnu zaštitu prilikom primjene poreznih propisa. Prethodne odluke predstavljaju obvezujuće smjernice za tumačenje primarnog i sekundarnog prava EU-a uz ograničenje koje se pojavljuje kod zahtjeva za upućivanje prethodnog pitanja „*arte claire doctrine*“¹⁴⁶

U okolnostima konkretnog slučaja koji se odnosi na preispitivanje primjene odbitka pretporeza, Sud EU-a daje jasne smjernice iz kojih je moguće razumjeti suštinu pravila koja je njegova bogata sudska praksa na tom području uspostavila. S obzirom na široku lepezu slučajeva, Sud EU-a različito usmjerava svoju analizu, ali uvijek polazi od pojašnjenja suštine mehanizma odbitka pretporeza.

3.2.1. Neopravdan odbitak pretporeza

Temeljni koncept PDV-a odnosi se na pravilo da porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza, pod uvjetom da obavlja gospodarsku djelatnost. Odbitak pretporeza je tehničko sredstvo u sustavu PDV-a kojim se poduzetnik, najprije opterećen PDV-om, tog tereta oslobađa. Za ostvarenje prava na odbitak pretporeza, poduzetnik je dužan poreznom tijelu predložiti račune koje su njemu ispostavili drugi poduzetnici, a iz kojih je vidljivo da je za isporučena dobra i primljene usluge obavezan platiti PDV. Odbitkom pretporeza postiže se isključivo

¹⁴⁵ Vidi spojene predmete Suda EU (CJEU) C-95/07 i C-96/07, *Ecotrade Srl protiv Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova* 3, ECLI:EU:C:2008:267, od 8. svibnja 2008.; kao i presudu Suda EU (CJEU) u predmetu C-424/12, *SC Fatorie SRL protiv Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*, ECLI:EU:C:2014:50, od 6. veljače 2014. Ovi su predmeti pokrenuti povodom zahtjeva za prethodnu odluku koje nacionalni sudovi država članica upućuju Sudu EU-a temeljem članka 267. UFEU-a, a koji o tome odlučuje: „U okviru radnje podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a i načelo porezne neutralnosti nisu protivni tome da primatelju usluga bude uskraćeno pravo na odbitak PDV-a koji je neosnovano platio dobavljaču na temelju nepravilno izdanog računa, uključujući i kada je ispravak ove pogreške nemoguć zbog stečaja navedenog primatelja. Načelo pravne sigurnosti nije protivno ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu, unutar roka zastare, odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV-a te kojim se nakon nove kontrole traži povrat tog poreza uvećan za naknadu za kašnjenje.“

¹⁴⁶ Zdenka Koharić, „Primjena prakse Europskog suda u poreznim stvarima“, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, br. 1, 2018., str. 223. Doktrina „*acte clair*“ (preciznije: *acte éclairé*) podrazumijeva situacije kada je primjena europskog prava toliko očita da ne ostavlja prostora za sumnju (*reasonable doubt*).

oporezivanje novostvorene vrijednosti, a porezni teret, s gospodarskog stajališta, tereti samo krajnjeg potrošača.¹⁴⁷

U postupku ispravnosti iskazivanja prava na odbitak PDV-a, kao temeljnog prava koje proizlazi iz sustava PDV-a određenog člancima 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te članka 60. hrvatskog Zakona o PDV-u¹⁴⁸, propisani su uvjeti za odbitak pretporeza odnosno postojanja računa u vezi s isporukom dobara i usluga koji sadrže propisane elemente.

Stoga se PDV može odbiti kao pretporez samo ako su prethodno i u cijelosti ispunjeni sljedeći kriteriji: iznos pretporeza mora biti PDV koji je obračunao drugi porezni obveznik ili se mora odnositi na oporezivi uvoz ili stjecanje; isporuke na koje je obračunan PDV moraju biti izvršene poreznom obvezniku koji traži povrat pretporeza; isporuke su izvršene za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti; isporuke moraju biti evidentirane u računovodstvenom razdoblju na koje se odnosi zahtjev za povrat PDV-a; i porezni obveznik koji podnosi zahtjev za povrat mora imati vjerodostojno dokumentirane dokaze o isporukama dobara odnosno obavljenim uslugama.¹⁴⁹

Jednako tako, brojni su razlozi zbog kojih se može odbiti zahtjev za povrat pretporeza: ako nije izvršena oporeziva isporuka; isporuke na koje je porez obračunan nisu izvršene osobi koja traži povrat pretporeza; zahtjevu za povrat nisu priloženi dostatni dokazi; računi nisu valjani; isporuke nisu plaćene; i to da je pretporez nastao za poreznog obveznika koji je računao na svoje pravo na odbitak pretporeza iz prijevarenih razloga.¹⁵⁰

Porezni obveznik može ostvariti povrat pretporeza samo ako je obavljena oporeziva isporuka dobara ili usluga. Navedeno se primjenjuje onda kada porezni obveznik nije sam obavio ili primio isporuku. Samo primatelj isporuke ima pravo na odbitak pretporeza. To je temeljno načelo koje je nadređeno pitanju o tome tko je platio isporuku i tko ima odgovarajući račun ili drugi dokaz. Treća osoba koja je izvršila plaćanje za isporuku ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza za tu isporuku.

¹⁴⁷ Jure Šimović, Hrvoje Šimović, Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2006., str. 159.

¹⁴⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 139/24, 52/25 i 151/25).

¹⁴⁹ Marina Marinelić, Renata Vuletić, „Vodič za dobru praksu u borbi protiv prijevара s PDV-om“, Porezni vjesnik, br. 5c, Zagreb, 2024., str. 76.

¹⁵⁰ Ibid, str. 77.

U trenutku odbitka pretporeza porezni obveznik mora imati valjane dokaze poput računa, u skladu s člankom 178. stavak (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ¹⁵¹. Račun mora sadržavati sve podatke o isporučitelju, primatelju isporuke, poreznoj osnovici i stopi PDV-a. Isto tako i kod uvoza, vezano za odbitak pretporeza, porezni obveznik mora imati jedinstvenu carinsku deklaraciju u kojoj je naveden kao primatelj ili uvoznik dobara te iznos PDV-a koji treba platiti ili je omogućeno njegovo izračunavanje. Također, kod prijenosa porezne obveze ili stjecanja dobara iz druge države članice, u svrhu odbitka pretporeza mora udovoljiti formalnostima koje propisuje svaka država članica.

U odnosu na nevažeće račune vezane za odbitak pretporeza, presuda Suda EU-a *Reisdorf*¹⁵² akcentira zakonsko razlikovanje ostvarivanja i dokazivanja prava na odbitak pretporeza. Nadalje, obzirom da je temelj za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza ispravan račun, presuda Suda *Jorion, Jeunehomme*¹⁵³ navodi „kako bi imao pravo na odbitak PDV-a za dobra ili usluge koje mu je isporučio ili trebao isporučiti drugi porezni obveznik, porezni obveznik mora imati račun“. Stoga, teret dokaza ispravnog računa u vezi odbitka pretporeza stavlja na poreznog obveznika.

U slučaju da porezni obveznik nema ispravan račun, odnosno ako sadržaj računa nije u skladu s člankom 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, države članice mogu odlučiti odbiti pretporez. Isto tako, države članice imaju diskrecijsko pravo dopustiti odbitak pretporeza ako bi se račun u trenutku transakcije pokazao ispravnim, a porezni obveznik dokazao da su postupali u dobroj vjeri. Međutim, ako postoje očigledni materijalni nedostaci na računu poput nepostojanja naziva dobavljača, PDV ID broja i opisa isporučenih dobara ili usluga, u takvim slučajevima porezno tijelo može uskratiti pravo na odbitak pretporeza.

¹⁵¹ Sukladno čl. 178. st. 1. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, za ostvarenje prava na odbitak porezni obveznik mora ispunjavati sljedeće uvjete: „u svrhu odbitaka prema članku 168. stavku (a), za isporuku dobara ili pružanje usluga, mora imati račun izdan u skladu s odjeljcima 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.“

¹⁵² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-85/95, John Reisdorf protiv Finanzamt Köln-West, ECLI:EU:C:1996:466, od 5. prosinca 1996. Sud ističe ključno načelo: „...potrebno je razlikovati odredbe Šeste Direktive 77/388/EEZ koje se odnose na ostvarivanje prava na odbitak pretporeza od onih koje se odnose na dokazivanje tog prava nakon što je porezni obveznik prikazao odbitak pretporeza. Razlika između ostvarivanja prava i dokaza o tom pravu pri poreznim provjerama, odnosno nadzoru svojstvena je funkcioniranju sustava PDV-a.“

¹⁵³ Presuda Suda EU (CJEU) u spojenim predmetima C-123/87 i C-330/87, Jeunehomme i Société anonyme d'étude et de gestion immobilière (EGI) protiv belgijske države, ECLI:EU:C:1988:408, od 14. srpnja 1988. Sud ističe: „Ispravan račun osnova je za ostvarivanje prava na odbitak. U slučaju osporavanja neispravnih računa teret je dokaza na poreznim tijelima; ako račun nije ispravan, moguće je da porezni obveznik može dokazati istinitost transakcije i da je njegov dobavljač obračunao PDV koji je platio kao ulazni porez, ali ako je račun u materijalnom smislu nepotpun, na poreznom obvezniku je da dokaže pravo na odbitak.“

Ako je izvršena oporeziva isporuka i ako je izgledno da je račun izdan kupcu točan u trenutku izvršenja transakcije (točna identifikacija isporučenih dobara ili usluga), države članice se ne bi trebale oslanjati na neispravan račun, nego bi teret dokaza trebale usmjeriti na tvrdnju je li porezni obveznik „*znao ili morao znati*“¹⁵⁴ da su njegove transakcije povezane s prijevaram u vezi PDV-a. Stoga, ako je tijekom cjelovite provjere transakcija poreznog obveznika utvrđen gubitak poreza, mora se utvrditi je li izgubljeni PDV posljedica prijevare, a ne rezultat prihvatljive poslovne pogreške. U vezi s navedenim „odbitak pretporeza je poreznom obvezniku važan jer na taj način ostvaruje povrat angažiranih financijskih sredstava s obzirom na to da je svom dobavljaču morao platiti zaračunani PDV na računu za kupnju sirovina“.¹⁵⁵

Postoje dva načina neopravdanog odbitka pretporeza: nepostojanje računa ili nepravilno ispostavljen račun. Ovo je najjednostavniji način izbjegavanja porezne obveze što se odnosi na odbitak PDV-a bez računa ili s računom koji ne sadrži sve obvezne podatke sukladno članku 226. Direktive Vijeća 2006/112/EZ odnosno članka 79. Zakona o PDV-u. U prijevarne svrhe koriste se fiktivni računi, zatim formalno ispravni računi što se ne temelje na stvarnoj transakciji i služe samo za svrhu odbitka pretporeza te računi utemeljeni na stvarnoj transakciji, ali izdani od neovlaštenog poduzetnika. Poveznica s fiktivnim računom je i nepostojeće društvo.

Nezakonito prisvajanje povrata PDV-a međusobno je povezano sa stvarnim i lažnim transakcijama i sudionicima od kojih su najpoznatije kružne prijevare (*carousel fraud*), poznate i kao „prijevare s nestajućim trgovcem“ (*missing trader*) čije temeljno obilježje je stvaranje komercijalnih lanaca, odnosno kružnog kolanja dobara što omogućuje višekratne isporuke između više poslovnih subjekata. U takvim lancima djeluje više lažnih društava što im omogućuje odbitak pretporeza tako što izdaju račune za navodne isporuke dobara s PDV-om kojeg nikada neće platiti. U kružnim prijevarama dobra cirkuliraju između nekoliko društava sa sjedištem u nekoliko država te se opet vraćaju prvome prodavatelju. Iz tog se razloga taj tip prijevare naziva i PDV - vrtuljak (*marry-go-round – VAT carousel*). Takvi „nedostajući trgovci“ odnosno lažne/fiktivne tvrtke postoje samo kratko vrijeme – nekoliko tjedana do nekoliko mjeseci. Pojam nestalog trgovca, prema definiciji Europske komisije, podrazumijeva trgovca obveznika registriranog za potrebe PDV-a koji, s mogućom prijevarnom namjerom, prima ili

¹⁵⁴ Ovo je temeljno načelo iz presude u spojenim predmetima Suda EU (CJEU) C-439/04, Axel Kittel protiv belgijske države i C-440/04, Recolta Recycling SPRL protiv belgijske države, ECLI:EU:C:2006:446, od 6. srpnja 2006., o kojoj će biti više riječi u nastavku rada.

¹⁵⁵ Sonja Cindori, Ozren Pilipović, Renata Kalčić, Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda Suda Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2025., str. 263.

pokušava primiti dobra ili usluge bez plaćanja poreza te ih prodaje s PDV-om, ali ne uplaćuje pripadajuću svotu nadležnoj vlasti.¹⁵⁶

U tom smislu, „nestajući trgovac“ (*missing trader*) je glavna karika svake kružne prijevare s obilježjima poput: novoosnovano fiktivno društvo koje obavlja prijevarena stjecanja iz bilo koje od država članica EU-a; ne predaje ili neredovito predaje prijave PDV-a niti iskazuje dužnu ili ne plaća iskazanu obvezu PDV-a; ne obavlja stvarne poslovne transakcije, već izdaje samo račune i druge nužne isprave za dobra; društvo je nelikvidno (velika potraživanja i dospjela nenamirena porezna dugovanja); nema poslovni prostor na adresi sjedišta, samo poštanski sandučić, a sjedište mu je na adresi odvjetničkog ureda ili poreznog savjetnika; direktori su fiktivne osobe koje imaju nedostatna saznanja o poslovanju društva, a za formalno zastupanje dobivaju novčanu naknadu, prebivalište im je daleko od sjedišta društva (ukoliko je moguće uspostaviti vezu to je samo telefonskim pozivom u inozemstvo); dobra se plaćaju samo putem računa u inozemnim bankama, dok račune u domaćim bankama koriste samo za tekuće poslove (neznatni iznosi); tek osnovano društvo ostvaruje velik promet i ima znatno povećanje stjecanja unutar EU-a, a posluje s najviše tri kupca i isporučitelja; izlazni računi nemaju sve nužne podatke (identifikacijski broj kupca, rok plaćanja i uvjete isporuke); nakon najave poreznog nadzora ili provedbe ovrhe, fiktivna društva nestaju ili postaju insolventnima; nestajuće trgovce najčešće se otkrije slučajno, zbog možebitna zahtjeva za informacije ili razmjenu podataka s poreznim tijelima drugih država članica.¹⁵⁷

Ovaj oblik prijevare izaziva najveće gubitke prihoda od PDV-a u državama članicama EU-a. Neopravdan odbitak PDV-a, odnosno nezakonito prisvajanje povrata PDV-a, podrazumijeva brojne poslove u lancu stvarnih i lažnih transakcija, ali i sudionika. U EU-u se takvo ponašanje smatra oblikom djelovanja organiziranoga kriminala i kriminalnog napada na javne prihode.¹⁵⁸ Počinitelji najčešće dobro poznaju propise o PDV-u te ustroj poreznog tijela. Kada porezno tijelo otkrije sudionika kružne prijevare, vrlo brzo će ga zamijeniti novi, odnosno novo „neprimjetno“ društvo.

¹⁵⁶ Uredba Komisije (EZ) br. 1925/2004 od 29. listopada 2004. kojom se potanko propisuju pravila za provedbu određenih odredbi Uredbe Vijeća (EZ) br. 1798/2003 o upravnoj suradnji na području PDV-a, Službeni list Europske unije L 331/13, 5. studenoga 2004., čl. 2.

¹⁵⁷ Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava: Priručnik za nadzor PDV-a i borbu protiv porezne prijevare na temelju zakonskih odredbi Republike Hrvatske i Europske unije te prakse EU u borbi protiv poreznih prijevara, Zagreb, 2014., str. 168.

¹⁵⁸ David Ruffles i sur., „VAT Missing Trader Intra-Community Fraud: The Effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts“, *Economic Trends*, vol. 597, br. 8, 2003., str. 58.–70.

Način djelovanja kružne prijevare ima različite inačice, ali uvijek istu logiku. Ovisno o potražnji, kružna je prijevara moguća sa svakim dobrom, ali su vrlo popularna mala dobra velike vrijednosti poput elektroničkih uređaja te vrlo vrijedna dobra kao što su luksuzni automobili kakva se lako mogu prodati na „sivom tržištu“. Cilj organizatora prijevara je dovršenost financijskih transakcija velikih iznosa (viša vrijednost dobara razumijeva i veći iznos PDV-a) i brzo cirkuliranje dobara prilikom prodaje. Brzina kretanja dobara nužna je kako bi se isporuka obavila prije ispunjenja obveze plaćanja PDV-a i nadzora poreznih tijela. Pritom im ide u prilog i pojednostavljenje tog procesa primjenom novih tehnologija.

Sudionici u prijevarama u više zemalja najčešće osnivaju razna trgovačka društva - tzv. tamponi, a dobra se premještaju od jednog do drugoga. Često se u prijevarama spajaju i obična društva koja ni ne znaju da služe za prijevaru na području PDV-a. Sudionici u kružnoj prijevari (trgovačka društva) imaju različite uloge u prijevarnom lancu poput „nestajućeg trgovca“, „tampon društva“ te „distributera“. Važno je pratiti i tijek novca obzirom da ta društva ponekad ne plaćaju vlastitim dobavljačima, već nekim trećim tvrtkama, dok „glavno društvo *missing trader* potom ne uplaćuje PDV.“¹⁵⁹

Nasuprot fiktivnom društvu „nestajućeg trgovca“, „tampon društva“ su uobičajena, nevidljiva društva kakva formalno postoje. Računovodstvene evidencije odgovaraju zakonom zadanim standardima i uredne su. Porezne prijave s malim iznosom PDV-a za plaćanje podnose se najčešće pravodobno, a dospjela se porezna obveza namiruje odmah. Direktor ili predstavnik društva redovito je u njegovom sjedištu. Takvo društvo posluje u klasičnom poslovnom prostoru te se doima poput uglednog trgovačkog društva.

Za „tampon društva“ je tipično ogromno povećanje prodaje u kratkom roku. Ta društva nisu prisutna na internetu, ne oglašavaju se i nemaju stvarnu bazu kupaca, ali njihova prodaja ipak dostiže milijunske iznose u nekoliko tjedana, što je još sumnjivije ako društvo dotad uopće nije imalo prometa ili tek nekoliko isporučitelja ili kupaca. Nadzor točnosti i vjerodostojnosti njihovih međusobnih računa može biti putokaz za prepoznavanje društva nestajućeg trgovca.

Iz opisanog proizlaze osnovna obilježja „tampon društva“: stvarna, postojeća društva koja podnose prijave i plaćaju poreze; iznenađan znatan rast prometa postojećeg društva što stvara malu poreznu obvezu zbog velikog iznosa neopravdanog pretporeza; novoosnovano „tampon društvo“ na početku poslovanja postiže velik promet i velike povrate poreza; dobra su prodana

¹⁵⁹ Fabrizio Borselli, „Organised VAT Fraud: Features, Magnitude, Policy Perspectives“, Banca d'Italia Occasional Papers (Questioni di Economia e Finanza), br. 106, Rim, 2011., str. 7.–8.

uz neznatnu maržu ili čak po jednakoj cijeni po kakvoj su i nabavljena, i to u vrlo kratkom roku (istoga dana); društvo je prije obavljalo druge djelatnosti, ali je zbog financijskih teškoća ili drugog razloga odustalo od obavljanja poslovnih aktivnosti; društvo ima tek nekolicinu isporučitelja i kupaca; plaćanje se obavlja u inozemnim bankama, a samo se za tekuće troškove u neznatnom iznosu koriste računi u domaćim bankama; a izlazni računi nemaju sve nužne podatke (identifikacijski broj kupca, rok plaćanja i uvjete isporuke).¹⁶⁰

Društvo „distributer“, jednako kao „tampon društvo“, ima formalno uredne računovodstvene evidencije i primjereno ispunjava porezne obveze. To je stvarno djelatno društvo, redovito na kraju lanca kružne prijevare. Zaposlenike se nadzire jer se kružna prijevara obavlja samo s nekoliko zaposlenih, izvan uobičajene gospodarske djelatnosti. Takvo društvo zahtijeva povrat PDV-a u velikim iznosima i uobičajeno je pod budnim okom poreznih tijela.

Unatoč glavnom obilježju „distributera“, tj. usklađenosti neoporezivih izlaznih transakcija s oporezivim ulaznim, društvo se najčešće otkrije zbog znatnog povećanja prometa u kratkom roku, nakon početka obavljanja gospodarske djelatnosti ili nakon, dok u duljem razdoblju nije imalo prometa ili je promet u skromnim razmjerima.

Sumarno, osnovne karakteristike „distributera“ su: stvarno djelatno društvo, redovito na kraju lanca kružne prijevare u tuzemstvu; obavlja samo izvozne transakcije ili isporuke unutar EU-a (neoporezive), dok su ulazne transakcije, uvoz ili nabava dobara od tuzemnih „tampon društava“ uz velike iznose povrata PDV-a; prikuplja informacije od nekoliko država članica da distributer obavlja isporuke u druge države članice; provjerava valjanost PDV identifikacijskog broja kod kupca pri svakoj isporuci; ne odobrava špeditera kojeg odabere kupac pri svakoj isporuci; dobra su nabavljena dok su bila u inozemnom prijevozničkom skladištu; dobra se isporučuju samo uz plaćanje predujmom, uobičajeno se radi o „otpremi na čekanju“; društvo poznaje isporučitelje koje koristi tampon društvo ili nestajući trgovac uz nabavne cijene „tampon društva“; a kupce se često zamjenjuje novim nepoznatim društvima.¹⁶¹

Obzirom da se neopravdani odbitak pretporeza manifestira na razne načine putem kružnih prijevare, istodobno se naglašava dubina i opseg teškoća povezanih s kontrolom povrata PDV-a te predlažu i razni odgovori. Prema Keenu, to može uključivati pooštavanje postojećih mjera u praksi poput opsežnijih kontrola i učinkovitije međunarodne razmjene informacija o kretanju

¹⁶⁰ Ministarstvo financija, Porezna uprava, op. cit., str. 169.–171.

¹⁶¹ Ibid., str. 170.–172.

i oporezivanju dobara te radikalnijih prijedloga kao što su proširenje opsega obrnutog oporezivanja i sustava PDV računa.¹⁶²

Još jedan od oblika iskazivanja neopravdanog pretporeza su prijevare s „feniks-poduzećem (*phoenix companies*)“.¹⁶³ Osnovna obilježja feniks-prijevare su: osnivanje novoga poduzeća bez namjere stvarnog poslovanja, zaposlenih i poslovnih prostorija; sjedište je na nepostojećoj adresi ili adresi privatnog stana; nema poslovne imovine kakvu bi se moglo zaplijeniti; a osnivači i odgovorne osobe su u pravilu nepoznate ili nedostupne. Jedini je cilj feniks-poduzeća podnošenje nevjerodostojnih poreznih prijava s obzirom da sudionici u prijevari izdaju lažne ili fiktivne račune. Temeljem takvih isprava iskazuju povrat PDV-a. Izlazne transakcije iskazuju kao transakcije unutar EU-a kako bi opravdali odbitke pretporeza u korist poduzetnika. Dobra koja su predmet provođenja transakcija zapravo ne postoje. Prijevare s feniks-poduzećem česta je u uslužnim djelatnostima. Jedini cilj takve prijevare je „uzmi lovu i briši“ te ih je sve teže kontrolirati jer se, zbog uporabe najnovijih računalnih tehnologija, teško utvrđuje je li poslovna dokumentacija lažna ili nije.

Svaki oblik prijevare na području PDV-a predstavlja ozbiljan i raširen problem u svim državama članicama EU-a. Bez obzira radi li se samo o domaćim ili međunarodnim sudionicima, o pojedinačnoj ili nizu lažnih transakcija (kružne prijevare), utaja PDV-a se pojavljuje u različitim oblicima kao produkt gospodarske aktivnosti koja se odvija u sivoj ekonomiji, a odnosi se također na poslovanje i obavljanje transakcija bez evidencija i iskazivanja u poreznim prijavama. U toj „zoni sive ekonomije“ primatelji dobara i korisnici usluga često plaćaju transakcije bez izdanog računa koje su tada izvan dosega kontrole poreznog tijela. Drugim riječima, ciljanim djelovanjem poreznog nadzora utvrđuju se tek pojedinačni slučajevi, što je minorno u odnosu na ukupni broj obavljenih transakcija bez izdanog računa. Ova vrsta prijevare prisutna je u svim djelatnostima, ali je tipična za djelatnosti u kojima se računi manjih iznosa plaćaju gotovinom.

¹⁶² Michael Keen, „VAT Attacks!“, International Monetary Fund Working Paper, WP/07/142, 2007., str. 16.–17. Autor smatra da bi proširenje opsega obrnutog oporezivanja, kojim se odgovornost za PDV prenosi na kupca, a ne na prodavatelja, blokiralo jednostavnu prijevaru. U tu svrhu, niz država članica EU-a uvele su obrnuto oporezivanje za više specifičnih dobara. Drugi skup prijedloga koji se odnosi na sustav PDV računa, prema kojem bi trgovci morali otvoriti zaseban bankovni račun na koji bi prebacivali iznos PDV-a naplaćenog svojim kupcima: vidjeti više: Hans-Werner Sinn, Andrea Gebauer, Rüdiger Parsche, „The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later“, CESifo Forum, vol. 5, br. 2, 2004., str. 30.–34.

¹⁶³ Izraz „feniks“ dobio je ime prema vjerovanju starih Egipćana o ptici koja se rađa svakih stotinu godina iz vlastitog pepela i donosi sreću i blagostanje onome tko je pravodobno iskoristi. U poreznom smislu, to znači odsutnost trajnosti u obavljanju gospodarske djelatnosti zbog čega je teško odrediti početak i prestanak poduzetničke djelatnosti i oporezivanja.

Zbog svih istaknutih oblika prijevara, od jednostavnih do sofisticiranih, države članice gube ogromne iznose prihoda proračuna. Stoga složenost sustava i nužnost velikih iznosa sredstava govore u prilog tome da ih na taj način mogu provoditi samo dobro organizirane kriminalne skupine. S tim u vezi, Fedeli i Forte¹⁶⁴ ističu kako se kružna prijevara može pokrenuti s ciljem očekivanja velike dobiti u početnoj ili završnoj fazi tog poslovnog odnosa. Složeniji model može obuhvatiti različite elemente, poput neopravdanog odbitka pretporeza te posljedično nezakonitog povrata tog pretporeza trgovcu koji nestaje, ali i neprijavljenog lanca isporuka u redovnom poslovanju gdje se porez utaji izravno, kao i brojne zahtjeve za povrat PDV-a na temelju fiktivnih prodaja te kombinacija navedenih aktivnosti.

Obzirom da je PDV jedan od glavnih izvora poreznih prihoda država članica EU-a, koji zbog raznih oblika utaje ostaje neprijavljen i nenaplaćen, to je i procjena opsega utaje PDV-a veliki izazov za države članice. Upravo ta razlika između očekivanog i stvarno prikupljenog prihoda od PDV-a predstavlja porezni jaz. Riječ je o procjeni gubitka prihoda od PDV-a koji nije posljedica samo PDV prijevara, evazije, zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza, nego i stečaja, nelikvidnosti, statističkih pogrešaka, zakašnjelih plaćanja, neprovođenja propisa te pogrešne procjene i rada poreznih tijela.

Porezni jaz je pokazatelj razine učinkovitosti provedbenih mjera i mjera usklađivanja PDV-a u EU-u. Takav si gubitak prihoda države članice ne mogu priuštiti, a naročito u dijelu koji se odnosi na prijevare vezane uz PDV koje predstavljaju najveću prijetnju i izazov jer umanjuju proračunske prihode, povećavaju rizik poslovnim subjektima koji djeluju prema propisima, narušavaju tržišne odnose i nanose izravnu štetu lojalnoj tržišnoj utakmici. Iako neke gubitke prihoda nije moguće izbjeći, odlučne mjere i ciljane politike mogu donijeti promjene, posebno u dijelu PDV jaza koji se odnosi na PDV prijevare.

¹⁶⁴ Silvia Fedeli, Francesco Forte, „EU VAT Frauds“, *European Journal of Law and Economics*, vol. 31, br. 2, 2011., str. 143.–166.

3.3. Porezni položaj isporuka nekretnina prema propisima o porezu na dodanu vrijednost

Pojam nekretnine definira se na različite načine ovisno o području proučavanja. Općenito se nekretnine označavaju kao nepokretne stvari koje se ne mogu premještati s jednog mjesta na drugo, a da se pritom ne povrijedi njihova bit.¹⁶⁵

Nekretnina, kao takva, može biti predmet prometa, tj. prijenosa vlasništva odnosno stvarnog prava koje ovlašćuje svog nositelja na najpotpuniju, za svakog mjerodavnu privatnu pravnu vlast nad stvari što je pravni poredak dopušta i jamči.¹⁶⁶ Stoga, kod stjecanja ili isporuke nekretnina plaća se porez na promet nekretnina ili PDV. Predmet oporezivanja je promet nekretnina koji podliježe plaćanju poreza upravo na taj promet te je kod svakog prometa te vrste potrebno odrediti primjenjuju li se na određenu transakciju odredbe Zakona o porezu na promet nekretnina¹⁶⁷ ili Zakona o PDV-u.¹⁶⁸ Svakim od ovih zakona propisan je način oporezivanja ili moguća primjena poreznih izuzeća.

U tom smislu, nekretninama se uobičajeno podrazumijevaju građevine i njihovi dijelovi i zemljište, bez obzira je li ono građevinsko¹⁶⁹ ili poljoprivredno. Vezano za oporezivanje PDV-om, kao takvi su posebno definirani, a svaka vrsta nekretnine koja se stavlja u promet ima poseban porezni tretman.

U odnosu na oporezivanje nekretnina PDV-om, odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ¹⁷⁰ implementirane su na isti način i u hrvatski Zakon o PDV-u, tj. oporezuje se isporuka tzv. „nove nekretnine“, odnosno prva isporuka građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze nakon što je građevina sagrađena, a prije prvog nastanjenja. U tom smislu, isporuke građevina i njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja jesu

¹⁶⁵ Nikolina Kovač, „Oporezivanje nekretnina u Republici Hrvatskoj“, Pravni vjesnik: Časopis za pravna i društvena pitanja Pravnog fakulteta u Osijeku, god. 34, br. 1, 2018., str. 248.

¹⁶⁶ Jure Šimović i sur., Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2010., str. 138.

¹⁶⁷ Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, 115/16 i 106/18.

¹⁶⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 139/24, 52/25 i 151/25.

¹⁶⁹ L. Cvitić, Š. O. Čunčić, op.cit., str. 61. Građevinsko zemljište je ono zemljište za koje je izdan izvršni akt kojim se odobrava građenje. Izvršnim aktom smatra se građevinska dozvola, lokacijska dozvola, rješenje za građenje i slično.

¹⁷⁰ Sukladno čl. 12. st. 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, države članice mogu poreznim obveznikom smatrati svakoga tko obavlja, na povremenoj osnovi, gospodarsku djelatnost, a poglavito jednu od sljedećih transakcija: isporuku zgrada ili dijelova zgrada i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja te isporuku građevinskog zemljišta.

oporezive isporuke, a isporuke nakon prvog nastanjenja su isporuke oslobođene PDV-a, o čijim kriterijima i uvjetima će se obrazlagati u nastavku rada.

Stoga, svaki promet odnosno stjecanje nekretnina koji podliježe oporezivanju PDV-om isključuje oporezivanje u smislu Zakona o porezu na promet nekretnina. Međutim, kada je isporučitelj nekretnine (prodavatelj ili otuđitelj) osoba koja nije upisana u registar obveznika PDV-a, neovisno o vrsti nekretnine koja je predmet tog prometa, oporezuje se porezom na promet nekretnina.

S time u vezi, na porezni tretman isporuka nekretnina utječe: porezni status isporučitelja nekretnine, odnosno je li on porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a ili uopće nije obveznik PDV-a; činjenica nastanjenja (korištenja) nekretnine; razdoblje nastanjenja (korištenja) nekretnine te vrsta nekretnine koja je u prometu.¹⁷¹ Ako je isporučitelj nekretnine upisan u registar obveznika PDV-a, daljnji uvjet oporezivanja nekretnine PDV-om ovisi o vrsti nekretnine koja je u prometu. Zapravo, svaka isporuka nekretnine je predmet oporezivanja PDV-om ako je obavljena od strane poreznog obveznika, uz naknadu.

Međutim, propisana su i izuzeća od oporezivanja PDV-om prema odredbama članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ¹⁷² i analogno tome članka 40. stavka 1. točke j) Zakona o PDV-u¹⁷³ za isporuku građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuka iz članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ koje se odnose na opisane isporuke *prije prvog nastanjenja*. Jednako tako, izuzeće se odnosi i na isporuku drugog zemljišta, *osim građevinskog* sukladno čl. 135. stavka 1. točke (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ i čl. 40. stavka 1. točke k) Zakona o PDV-u.

Analogno opisanom, izuzeća isključuju isporuke građevina i zemljišta na kojem se nalaze prije prvog nastanjenja, odnosno korištenja. Ovo je temeljni uvjet, kako je već istaknuto, iz članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Prema tome, sve isporuke građevina i zemljišta na kojem se one nalaze prije njihovog korištenja u svrhu za koju su namijenjene, odnosno do početnog vremenskog roka nekorištenja od dvije godine prema navedenom uvjetu

¹⁷¹ Ida Dojčić, „Oporezivanje isporuka nekretnina – PDV ili PPN?“, *Financije, pravo i porezi (FIP)*, br. 7/2022, TEB-Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 43.

¹⁷² Prema članku 135. stavak 1. točka (j) Direktive Vijeća 2006/112/EZ države članice izuzimaju sljedeće transakcije: isporuku zgrada ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuke iz članka 12. stavka 1. točke (a). Vidi bilješku 170.

¹⁷³ Prema članku 40. stavak 1. točka j) Zakona o PDV-u oslobođene su PDV-a isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze, *osim* isporuka prije prvog nastanjenja odnosno korištenja ili isporuka kod kojih od datuma prvog nastanjenja odnosno korištenja do datuma sljedeće isporuke nije proteklo više od dvije godine. Građevinom u smislu ovoga Zakona smatra se objekt pričvršćen za zemlju ili učvršćen u zemlji.

iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ, oporezive su PDV-om bez obzira na status kupaca (porezni obveznici ili fizičke osobe) i neovisno o tome je li prilikom stjecanja nekretnine korišteno pravo na odbitak pretporeza.

Svaka država članica propisuje kriterije utvrđivanja datuma prvog nastanjenja odnosno uporabe građevine, tj. od kojeg će se trenutka računati protek roka od dvije godine (npr. datum izdavanja uporabne dozvole, datum kupoprodajnog ugovora, primopredaja nekretnine, stvarno fizičko useljenje i sl.) uz napomenu da je taj rok ograničen člankom 12. Direktive Vijeća 2006/112/EZ do maksimalno pet godina, kao i kriterije dokaza da nekretnina nije nastanjena odnosno u uporabi.¹⁷⁴

Stavak 2. članka 12. Direktive Vijeća 2006/112/EZ pojašnjava da države članice EU-a odlučuju o uvjetima i kriterijima za primjenu opcije oporezivanja isporuke zgrada ili dijelova zgrada i zemljišta na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja, odnosno mogućnosti primjene dodatnih iznimki glede opsega njihovog izuzeća. Ove odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ državama članicama EU-a daju mogućnost, ali ne i obvezu, njihove implementacije u domaća zakonodavstva pojedinih država članica EU-a. Na taj je način, svakoj pojedinoj državi članici EU-a, otvorena opcija primijene jednog ili više kriterija i uvjeta u okviru odredbe članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.¹⁷⁵

U mjeri u kojoj navedena odredba Direktive Vijeća 2006/112/EZ predviđa da države članice EU-a imaju slobodu odrediti uvjete i kriterije pod kojima se opcija može definirati, proizlazi da opseg opcije nije i ne mora biti usklađen. Međutim, ta sloboda opcionalnog režima pojedinih država članica ipak je ograničena općim načelima prava EU-a koja ograničavaju ovlasti pojedine države članice EU-a. U tom smislu, primjena tih kriterija i uvjeta barem bi djelomično trebala biti usklađena između država članica EU-a.

¹⁷⁴ Prema članku 72.b stavku 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16, 1/17, 41/17, 128/17, 106/18, 1/19, 128/19, 1/20, 144/20, 1/21, 38/22, 113/22, 1/23, 114/23, 34/24, 139/24 i 68/25), prvo nastanjenje odnosno korištenje moguće je dokazati: dokumentom nadležnog tijela o prebivalištu ili uobičajenom boravištu; knjigovodstvenom evidencijom da su zgrada i njezini dijelovi stavljeni u uporabu; bilo kojom drugom dokumentacijom kojom se dokazuje korištenje nekretnine i njezinih dijelova (npr. ugovor o najmu, ugovor o isporuci električne energije, vode i slično). Iznimno, ako se prvo nastanjenje odnosno korištenje ne može dokazati jednim od propisanih dokumenata, a nekretnina je bila korištena, prema stavku 3. ovog članka, datumom prvog nastanjenja ili korištenja smatrat će se datum prve isporuke.

¹⁷⁵ Članak 12. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ predviđa da države članice mogu propisati uvjete za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) i na preinake zgrada te odrediti što se podrazumijeva pod „zemljištem na kojem se zgrada nalazi“. Države članice mogu primijeniti i druge kriterije osim kriterija prvog nastanjenja, kao što je razdoblje proteklo od datuma dovršenja zgrade do datuma prve isporuke ili razdoblje proteklo od datuma prvog nastanjenja do datuma naknadne isporuke, pod uvjetom da ta razdoblja nisu duža od pet odnosno dvije godine.

Također, među državama članicama se mogu javiti teškoće oko definiranja opsega opcije. Struktura koju primjenjuju države članice EU-a za opis primjene oporezivanja isporuke nekretnina PDV-om, može se razlikovati od formulacije kojom se opisuje opseg samog izuzeća, odnosno prihvaćenih uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Potencijalne razlike u usvajanju tih uvjeta i kriterija posljedično bi utjecale i na odluke Suda EU-a koji bi, u konačnici, mogao ograničiti odnosno harmonizirati opseg opcije koja načelno ostaje u okviru odluke pojedine države članice EU-a.

U nastavku rada će se prezentirati izuzeća u nacionalnom zakonodavstvu pojedinih država članica EU-a, odnosno implementirane opcije uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ glede primjene izuzeća na isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze.

Slijedom opisanih zakonskih odredbi za izuzeća od oporezivanja PDV-om, uz zadovoljeni uvjet isporuke građevina kojima je od prve isporuke odnosno uporabe proteklo više od dvije godine, a za čiju nabavu je korišten odbitak pretporeza, kupci, bilo porezni obveznici ili fizičke osobe, prilikom stjecanja takve nekretnine nemaju obvezu plaćanja PDV-a, već poreza na promet nekretnina. U tom slučaju, obzirom da je prodavatelj koristio pretporez prilikom nabave odnosno izgradnje takve nekretnine, za istu treba provesti ispravak pretporeza zbog promjene uvjeta mjerodavnih za odbitak pretporeza.¹⁷⁶

Međutim, u prometu iste takve nekretnine, koja bi trebala biti izuzeta od oporezivanja PDV-om, a prodavatelj je trebao ispraviti pretporez ako ga je koristio, isti se može odlučiti na mogućnost oporezivanja (umjesto korištenja izuzeća od PDV-a) sukladno članku 137. stavku 1. točki (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, odnosno članku 40. stavku 4. Zakona o PDV-u.¹⁷⁷ Pravo izbora na oporezivanje (optiranje) i pravo na odbitak pretporeza može se primijeniti u trenutku isporuke nekretnine. Samo pravo na odbitak pretporeza i kod kupca (prodaja nekretnine) i kod prodavatelja (nabava nekretnine) prilikom optiranja, isključuje ispravak pretporeza.

¹⁷⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, op. cit., članci 186. i 187.

¹⁷⁷ Prema članku 137. stavku 1. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ države članice mogu poreznim obveznicima dati pravo da se opredijele za oporezivanje u vezi sa isporukom zgrada ili njihovih dijelova, i zemljišta na kojem se one nalaze, osim isporuke iz članka 12. stavka 1. točke (a). Nadalje, prema stavku 2. ovoga članka države članice propisuju detaljna pravila o korištenju prava na izbor iz stavka 1. Odredbama članka 40. stavka 4. Zakona o PDV-u propisano je pravo izbora za oporezivanje nekretnina koje su oslobođene PDV-a, kada porezni obveznik u sustavu PDV-a prodaje takve nekretnine drugom poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a, koji u cijelosti ima pravo na odbitak pretporeza po osnovi isporuke na koju se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti.

Prema tome, poreznom obvezniku koji obavlja isporuke nekretnina oslobođenih oporezivanja PDV-om (nekretnine nakon minimalno dvije godine korištenja) kao i zemljišta koje nije građevinsko, daje se pravo izbora oporezivanja tih isporuka PDV-om, s primjenom samo u slučaju kada je kupac porezni obveznik i ima pravo na odbitak cjelokupnog pretporeza po osnovi nabave te nekretnine na koju se pravo izbora za oporezivanje želi primijeniti. Ova opcija za oporezivanje nije opća, već se može primijeniti za pojedinačnu isporuku nekretnine. Pogodnost odabira načina oporezivanja, uz naprijed opisane uvjete, je mogućnost primjene trenutku same isporuke, o čemu isporučitelj i kupac moraju izvijestiti nadležno porezno tijelo, a prodavatelj ne treba provesti ispravak pretporeza ako je pri nabavi ili izgradnji koristio pretporez.

Odabirom opisane opcije za oporezivanje, odnosno optiranja između dva porezna obveznika u sustavu PDV-a kod isporuke nekretnina, primjenjuje se mehanizam prijenosa porezne obveze (*reverse charge*) sukladno članku 199. stavka 1. točke (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, odnosno članka 75. stavka 3. točke c) Zakona o PDV-u.¹⁷⁸ U odabranom slučaju izbora za oporezivanje prijenos porezne obveze na kupca (stjecatelja) nekretnine smatra se obveznim.

Na isti način pravo izbora za oporezivanje PDV-om primjenjuje se i za isporuke negrađevinskog zemljišta, primjerice poljoprivrednog, i to već od prve isporuke, budući da se na takvo zemljište ne primjenjuje istek roka od dvije godine od prve uporabe, za razliku od građevinskog zemljišta koje nije izuzeto od oporezivanja PDV-om i ne podliježe optiranju.

U opisanom slučaju optiranja, isporučitelj nekretnine ne iskazuje PDV na računu, već stavlja napomenu *reverse charge*, odnosno prijenos porezne obveze prema citiranim zakonskim odredbama i u svojim knjigovodstvenim evidencijama iskazuje neoporezivu isporuku s istom napomenom, dok je kupac nekretnine u svojim knjigovodstvenim evidencijama obavezan iskazati i obvezu PDV-a i pretporez. Na opisani način tehnika primjene mehanizma obrnutog oporezivanja, odnosno prijenosa porezne obveze sa isporučitelja na kupca, osigurava neutralnost PDV-a.

¹⁷⁸ Članak 199. stavak 1. točka (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ propisuje da države članice mogu predvidjeti da osoba obvezna platiti PDV bude porezni obveznik za kojega se obavljaju isporuke nekretnina prema članku 135. stavku 1. točkama (j) i (k), ako se isporučitelj opredijelio za oporezivanje u skladu s člankom 137. iste Direktive. Prema članku 75. stavku 3. točki c) Zakona o PDV-u, za isporuke nekretnina prema članku 40. stavku 1. točkama j) i k) istog Zakona, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40. stavkom 4. Zakona, dolazi do prijenosa porezne obveze na kupca nekretnine – poreznog obveznika koji je upisan u registar obveznika PDV-a.

Izloženom zakonskom regulativom poreznog položaja isporuke nekretnina, odnosno uvjeta i kriterija za primjenu izuzeća za oporezivanje PDV-om, induktivnom metodom analizirat će se izuzeća u nacionalnom zakonodavstvu pojedinih država članica EU-a, odnosno implementirane opcije uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ glede primjene izuzeća na isporuke građevina ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se one nalaze. Na taj će se način usporediti ujednačenost primjene ponuđenih uvjeta i kriterija pojedinih država članica EU-a za primjenu izuzeća u kontekstu optiranja i prijenosa porezne obveze s ciljem analize pravnog temelja neutralnosti PDV-a kroz pravo na odbitak pretporeza i rizika njegovog narušavanja.

Komparativni prikaz država članica EU-a i reguliranih uvjeta iz Zakona o PDV-u za primjenu izuzeća za isporuku nekretnina optiranjem i prijenosom porezne obveze

Austrija

Stope PDV-a: 20 %; 13 % i 10 %

Izuzeće: Pravo izbora za oporezivanje kod isporuke nekretnina (*Option zur Umsatzsteuer*) osigurano je temeljnim uvjetom da su prodavatelj i kupac porezni obveznici i da porezna obveza prelazi na kupca, a prodavatelj ima pravo na odbitak pretporeza na nabavnu cijenu ili troškove izgradnje nekretnine te drugi kriteriji za opciju optiranja nisu propisani.¹⁷⁹

Belgija

Stope PDV-a: 21 %; 12 % i 6 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od prvog useljenja.¹⁸⁰

Bugarska

Stope PDV-a: 20 % i 9 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od izgradnje/prve uporabe.¹⁸¹

¹⁷⁹ Umsatzsteuergesetz (UStG), BGBl. I Nr. 633/1994, članak 6.

¹⁸⁰ Code de la TVA (Taxe sur la valeur ajoutée), 2018., članak 44.

¹⁸¹ Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ZDDS), Dăržaven vestnik, br. 63, 2006., članak 45.

Cipar

Stope PDV-a: 19 %; 9 %; 5 % i 3 %

Izuzeće: Nema izuzeća za isporuku nekretnine, već je oporeziva standardnom stopom.¹⁸²

Češka

Stope PDV-a: 21 % i 12 %

Izuzeće: Isporka nekretnine *nakon 23 mjeseca* od završetka izgradnje (uvjet izdavanje prve uporabne dozvole odnosno korištenja – tzv. *kolaudačni rozhodnuti*).¹⁸³

Danska

Stopa PDV-a: 25%

Izuzeće: Isporka nekretnine *nakon pet godina* od izgradnje.¹⁸⁴

Estonija

Stope PDV-a: 21% i 12%

Izuzeće: Isporka nekretnine *nakon dvije godine* od prve uporabe.¹⁸⁵

Finska

Stope PDV-a: 25,5%; 13,5% i 10%

Izuzeće: Samo za najam nekretnine u komercijalne svrhe, ne i za isporuku nekretnine.¹⁸⁶

¹⁸² The Value Added Tax Law of 2000 (95 (I)/2000), članak 11.

¹⁸³ Zákon o dani z přidané hodnoty (DPH), br. 235/2004 Sb., članak 56.

¹⁸⁴ Momsloven (Lov om merværdiafgift), LBK nr. 2019., članak 13.

¹⁸⁵ Käibemaksuseadus (KMS), RT I 2003, članak 16.

¹⁸⁶ Arvonlisäverolaki (AVL), 1501/1993, članak 27.

Francuska

Stope PDV-a: 20%; 10%; 5,5% i 2,1%

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon pet godina* korištenja i optiranje mora biti jasno navedeno u notarski ovjerenom aktu.¹⁸⁷

Grčka

Stope PDV-a: 24 %; 13 % i 6%

Izuzeće: Pravo izbora za oporezivanje kod isporuka nekretnina usko je povezano s privremenom mjerom *suspenzije PDV-a na nove zgrade*, koja je produžena do *31. prosinca 2026.* Ova mjera omogućuje građevinskim tvrtkama i investitorima primjenu znatno nižeg poreza na prijenos nekretnina od 3 % (Transfer Tax -TRE) umjesto standardne stope PDV-a od 24%. Investitori mogu podnijeti zahtjev za suspenziju PDV-a na neprodane novoizgrađene objekte. Ako se odluče na suspenziju, ne mogu odbiti pretporez na troškove izgradnje. Posljedično, pravo prodavatelja na odbitak pretporeza na izgradnju nekretnine ili na zahtjev za povratom osigurano je prodajom nekretnine s PDV-om i nije uvjetovano nijednim drugim uvjetom.¹⁸⁸

Republika Hrvatska

Stope PDV-a: 25 %; 13 % i 5 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od prve uporabe.¹⁸⁹

Irska

Stope PDV-a: 23 %; 13,5 %; 9 % i 4,8 %

¹⁸⁷ Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – uređena francuskim općim poreznim zakonom Code général des impôts (CGI), br. 387/2012, članak 260.

¹⁸⁸ Value Added Tax in Greece, Law 2859/2000, članak 6.

¹⁸⁹ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 139/24, 52/25 i 151/25, članak 40.

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon pet godina* od prve uporabe.¹⁹⁰

Italija

Stope PDV-a: 22 %; 10 %, 5 % i 4 %

Izuzeće: isporuka nekretnine *nakon pet godina* od izgradnje/obnove¹⁹¹

Latvija

Stope PDV-a: 21 %; 12 % i 5 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon jedne godine* od izgradnje.¹⁹²

Litva

Stope PDV-a: 21%; 12% i 5%

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od izgradnje.¹⁹³

Luxemburg

Stope PDV-a: 17 %; 14 %; 8 % i 5 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon pet godina* od izgradnje.¹⁹⁴

Mađarska

Stope PDV-a: 27 %; 18 % i 5 %

¹⁹⁰ Value Added Tax Consolidation Act 2010 (VATCA 2010), članak 95.

¹⁹¹ Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), D.P.R. br. 633/1972, članak 8.

¹⁹² Pievienotās vērtības nodokļa likums (PVN), 2012., članak 52.

¹⁹³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-751, članak 32.

¹⁹⁴ Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, članak 45.

Izuzeće: Isporuca nekretnine *nakon dvije godine* od useljenja ili službene potvrde o dovršetku izgradnje i prodaje.¹⁹⁵

Malta

Stope PDV-a: 18 %; 12 %; 7 % i 5 %

Izuzeće: ne postoji pravo izbora (opcija) pri isporuci nekretnina jer je ista *oslobodena PDV-a (bez prava na odbitak pretporeza)*. Pravo izbora na oporezivanje (tzv. *option to tax*) primjenjuje se uglavnom kod *dugoročnog najma poslovnih prostora*, a ne kod prodaje.¹⁹⁶

Nizozemska

Stope PDV-a: 21 % i 9 %

Izuzeće: Isporuca nekretnine *nakon dvije godine* od prvog korištenja.¹⁹⁷

Njemačka

Stope PDV-a: 19 % i 7 %

Izuzeće: Pravo izbora za oporezivanje kod isporuke nekretnina (*Option zur Steuerpflicht*) primjenjuje se između poduzetnika (B2B) kod prodaje poslovnih zgrada ili komercijalnog zemljišta i mora biti izričito dogovoreno u ovjerenom ugovoru o kupoprodaji. Primjenjuje se prema temeljnim uvjetima za optiranje – prodavatelj ima pravo na odbitak pretporeza na nabavljenu/izgrađenu nekretninu, a porezna obveza prelazi na kupca. Drugi kriteriji za opciju optiranja nisu propisani.¹⁹⁸

Poljska

Stope PDV-a: 23 %; 8 % i 5 %

Izuzeće: isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od prvog korištenja.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Zakon CXXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (Általános forgalmi adóról – ÁFA), članak 86.

¹⁹⁶ The Value Added Tax Act, Chapter 406 of the Laws of Malta, 1998., članak 11.

¹⁹⁷ Wet op de omzetbelasting 1968 (Belasting toegevoegde waarde – BTW), 1968., članak 11.

¹⁹⁸ Umsatzsteuergesetz (UStG) / Mehrwertsteuer (MwSt), članak 9.

¹⁹⁹ Ustawa o podatku od towarów i usług, 03/2004, članak 43. stavak 1. točka 10.

Portugal

Stope PDV-a: 23 %; 13 % i 6 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine nakon *pet godina* od izgradnje.²⁰⁰

Rumunjska

Stope PDV-a: 21 % i 11 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon dvije godine* od prve uporabe.²⁰¹

Slovačka

Stope PDV-a: 23 %; 19 % i 5 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon pet godina* od prve uporabe.²⁰²

Slovenija

Stope PDV-a: 22 %; 9,5 % i 5 %

Izuzeće: isporuka nekretnine nakon *dvije godine* korištenja.²⁰³

Španjolska

Stope PDV-a: 21 %; 10 % i 4 %

Izuzeće: isporuka izvršena nakon neprekidnog korištenja nekretnine od *dvije godine* neće se smatrati prvom isporukom.²⁰⁴

²⁰⁰ Código do IVA (CIVA), Decreto-Lei br. 21/2007, članak 12.

²⁰¹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – Taxa pe valoarea adăugată (TVA), br. 89/2025, članak 292.

²⁰² Zákon o dani z pridanej hodnoty, br. 222/2004 Z. z., članak 38.

²⁰³ Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Uradni list RS, št. 117/2006, članak 44. stavak 7.

²⁰⁴ Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, br. 37/1992, članak 22A

Švedska

Stope PDV-a: 25 %; 12 % i 6 %

Izuzeće: Isporuka nekretnine *nakon tri godine* od izgradnje/uporabe.²⁰⁵

Primjenom potpune induktivne metode (obuhvaćeno svih 27 država članica EU-a) u ovom znanstvenom istraživanju uočava se (ne)usklađenost primjene optiranja i prijenosa porezne obveze pri isporuci nekretnina s kriterijima iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Rezultat provedenog istraživanja prema odabiru primjene opsega izuzeća vezano za kriterije optiranja pri isporuci nekretnina iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, s obzirom na mogućnost opcije, ali ne i obveze primjene, navodi se kako slijedi:

a) od ukupno 27 država članica samo četiri nemaju zakonsku odredbu prava izbora za oporezivanje (Cipar i Grčka nemaju izuzeća, nego isporuka nekretnina podliježe oporezivanju standardnom stopom PDV-a; Finska i Malta - pri isporuci nekretnina je obveza izuzeća bez prava na odbitak pretporeza).

b) specifičnost vezana za dvije države članice - Austriju i Njemačku je ta da nemaju propisane druge kriterije za optiranje, već pravo izbora za oporezivanje kod isporuke nekretnina primjenjuju prema temeljnim uvjetima za optiranje prema kojima su prodavatelj i kupac porezni obveznici, a porezna obveza prelazi na kupca.

c) ostale države članice (21) primjenjuju izuzeće za isporuku nekretnina optiranjem prema vremenskom kriteriju od prve uporabe odnosno izgradnje, i to:

- kriterij *nakon dvije godine* od prve uporabe/izgradnje propisalo je 11 država članica (Belgija, Bugarska, Estonija, Republika Hrvatska, Litva, Mađarska, Nizozemska, Poljska, Rumunjska, Slovenija i Španjolska)
- kriterij *nakon pet godina* od prve uporabe/izgradnje propisalo je sedam država članica (Danska, Francuska, Irska, Italija, Luxemburg, Portugal i Slovačka)

²⁰⁵ Mervärdesskattelag (2023:200), članak 22.

- ostale kriterije tri države članice: *nakon 23 mjeseca* od prve uporabe/izgradnje (Češka); *jedna godina* od prve uporabe/izgradnje (Latvija) i *tri godine* od prve uporabe/izgradnje (Švedska).

Iz naprijed opisanog definira se predmet znanstvenog istraživanja, a to je porezni položaj isporuke nekretnina u kontekstu prava izbora za oporezivanje i odbitka pretporeza postupkom prijenosa porezne obveze u odnosu na ostvarenje načela neutralnosti PDV-a, vezano za pravo na odbitak pretporeza.

Kritička analiza, u odnosu na provedeni predmet znanstvenog istraživanja, propituje odnos neutralnosti PDV-a prilikom isporuke nekretnina optiranjem obzirom da „neutralnost oporezivanja definitivno predstavlja standard kojem trebaju težiti fiskalne vlasti jer njegovo ostvarenje doprinosi ispravnom funkcioniranju tržišta.“²⁰⁶

Različiti stavovi o konceptu porezne neutralnosti, polazeći od Josepha Stiglitz koji neutralnost smatra jednim od najvažnijih načela oporezivanja prema kojem porezni sustav ne smije biti iskrivljen, nego da u najvećoj mjeri doprinosi efikasnosti ekonomije pa do Ludwiga von Misesa koji priznaje nemogućnost uspostave neutralnog poreza u modernom društvu,²⁰⁷ impliciraju se na predmet ovog znanstvenog istraživanja. Stoga i pitanje koje je postavio sam Douglas Kahn: djeluju li dva lica porezne neutralnosti međusobno ili se isključuju,²⁰⁸ nameće i praksa u analizi ovog istraživanja: kojim poreznim odredbama se postiže neutralnost te rizici njegovog kršenja?

Odgovor na postavljeno pitanje usmjerava se na analizu pravne osnove porezne neutralnosti kao europskog poreznog načela, odnosno usklađivanja porezne politike EU-a s Ugovorom o funkcioniranju EU-a kako bi se Sudu EU-a omogućilo preispitivanje zakonitosti akata institucija EU-a. Analizom izvora primarnog i sekundarnog prava EU-a omogućuje se uvid u pravnu osnovu načela neutralnosti u oporezivanju i prema Rudolfu Strenzu uspostavi kompromisa između zahtjeva za jedinstvenim pravom EU-a i većom zaštitom nacionalnih pravnih propisa.²⁰⁹ Slijedom pravne hijerarhije, primarno pravo u EU-u ima prednost pred sekundarnim pravom, dok svi izvori prava EU-a imaju prednost pred nacionalnim pravom.

Samo detaljna analiza sudske prakse omogućuje cjelovit uvid u sadržaj i opseg načela neutralnosti koje se izvodi iz primarnog i sekundarnog prava pri čemu se uzima u obzir obvezujući učinak Povelje EU-a o temeljnim pravima. Međutim, neujednačen je opseg koji Sud

²⁰⁶ R. A. Musgrave, P. A. Musgrave, op. cit., str. 228.- 229.

²⁰⁷ J. Stiglitz, op. cit., str. 465.

²⁰⁸ A. D. Kahn, op. cit., str. 5.- 6.

²⁰⁹ R. Streinz, op. cit., str. 158.

EU-a dodjeljuje načelu neutralnosti obzirom da je člankom 20. Povelje rano prepoznao načelo jednakosti kao temeljno pravo. S tim u vezi, Eleonor Kristofferson smatra da načelo neutralnosti nije načelo primarnog prava, već načelo tumačenja što znači da se opseg odbitka pretporeza ne može proširiti u odnosu na nedvosmisleni odredbu Direktive vijeća 2006/112/EZ te da rizik od narušavanja načela neutralnosti postoji uvijek kada porezni obveznici obavljaju oporezive i neoporezive transakcije u kojem slučaju PDV postaje troškovna komponenta oporezivih transakcija uz neizostavni kumulativni učinak.²¹⁰

Samo obveznici koji obavljaju oporezive transakcije mogu odbiti pretporez i tada se može govoriti o PDV-u kao neutralnom. To se u ovom predmetu istraživanja kod isporuke nekretnina izričito odnosi na odredbu članka 12. stavka 1. točki (a) i (b), tj. na isporuku zgrada ili dijelova zgrada na kojem se one nalaze prije prvog nastanjenja i isporuku građevinskog zemljišta koje transakcije su oporezive PDV-om s pravom na odbitak pretporeza.

U tom smislu, Sud EU-a je dao značajan doprinos u tumačenju odredbi o odbitku pretporeza sukladno Direktivi Vijeća 2006/112/EZ, s ciljem ostvarenja načela fiskalne neutralnosti kao temeljnog načela u oporezivanju PDV-om svih gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika, pod uvjetom da su oporezive PDV-om. Ovim se također osigurava jednak tretman sličnih transakcija. S tim u vezi, Cornelia Zirkel ističe da je Sud razvio načelo neutralnosti u dva oblika: zahtjev da se poduzetnik u potpunosti oslobodi pretporeza koji mu se naplaćuje i zahtjev za naplatu sličnih transakcija porezom na promet u istoj mjeri te bi, sukladno tome, porez trebao imati neutralan učinak na konkurentsku mogućnost poduzetnika.²¹¹

Međutim, isključenja iz porezne osnovice, poput izuzeća i sniženih stopa, prema Riti de la Feria, dovode do toga da temeljna načela PDV-a (porez na potrošnju i fiskalna neutralnost) rezultiraju manje neutralnim sustavom, erozijom porezne osnovice i pravnom nesigurnošću, što zahtijeva odabir pri tumačenju pravila o izuzecima u sustavu PDV-a. Iz tog je razloga Sud EU-a razvio dva podnačela: jednakosti i uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja koja su u korelaciji s temeljnim načelima PDV-a kao općeg poreza na potrošnju i načela fiskalne neutralnosti.²¹²

Iz svih istaknutih stajališta o neutralnosti PDV-a kao općem načelu, prema izvješću DG TAXUD za potrebe Europske komisije, najviše je krše izuzeća od plaćanja PDV-a i tržišno natjecanje, čime se ruši logika PDV-a kao poreza na potrošnju. Stoga se slične aktivnosti trebaju

²¹⁰ E. Kristofferson, op.cit., str. 22.

²¹¹ C. Zirkel, op. cit., str. 1.- 2.

²¹² R. de la Feria, op. cit., str. 6.

oporezovati na sličan način kako bi se smanjila neučinkovita distorzija ponašanja i supsidijarnosti, a odluke se trebaju decentralizirati na najnižu moguću razinu.²¹³

Nadalje, Charlene Adline Herbain navodi, kao dodatnu prepreku postizanju neutralnosti, narušavanje tržišnog natjecanja zbog neusklađenosti nacionalnog zakonodavstva s direktivama PDV-a.²¹⁴

Isticanjem najbitnijih literaturnih referenci iz ovog rada, vezanih za predmet znanstvenog istraživanja, fokus se usmjerava na kritičku analizu uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ za primjenu izuzeća od oporezivanja prilikom isporuke nekretnina nakon prve uporabe sukladno članku 135. stavak 1. točke (j) i (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Prije analize uvjeta i kriterija ovih izuzeća nameće se pitanje razumijevanja razloga koji dovode do isključenja PDV-a vezano za transakcije isporuka nekretnina iz članka 135. stavka 1. točki (j) i (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Dok su za ostale djelatnosti iz ovog članka razlozi izuzeća pretežno javnog i društvenog karaktera, obzirom da takve transakcije (zdravstvo, obrazovanje, kultura i drugo) zadovoljavaju javni i društveni interes, razlog za izuzeće isporuke nekretnina nakon prvog nastanjenja je gospodarska djelatnost poreznih obveznika. U odnosu na ovu zakonsku odredbu izuzeća od oporezivanja, porezni obveznik prodavatelj nekretnine, uz zadovoljen minimalni vremenski uvjet proteka više od dvije godine od prve uporabe odnosno isporuke, obzirom da je koristio pretporez prilikom nabave odnosno izgradnje takve nekretnine, za istu ima obvezu provesti ispravak pretporeza.²¹⁵ Ovim se već narušava neutralnost PDV-a što zahtijeva odabir tumačenja pravila o izuzecima u sustavu PDV-a prema naprijed istaknutom stavu Rite de la Feria.

Posljedično, u svezi takve isporuke nakon prvog nastanjenja, tj. isporuke zgrada ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze, osim isporuke iz članka 12. stavka 1. točki (a) i (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, članak 137. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ omogućava poreznim obveznicima opciju prava izbora za oporezivanje pri čemu države članice, sukladno stavku 2. ovog članka, propisuju detaljna pravila o korištenju prava na izbor za oporezivanje i mogu ograničiti opseg tog prava na izbor. Ova opcija isključuje ispravak

²¹³ Final report: A retrospective evolution..., op. cit., str. 52.

²¹⁴ C. A. Herbain, op. cit., str. 121.

²¹⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, op. cit., članci 186. i 187.

pretporeza jer prilikom optiranja pravo na odbitak pretporeza ostvaruju i kupac i prodavatelj. Ona nije opća, već se može primijeniti za pojedinačnu isporuku nekretnine.²¹⁶

Opisana tehnika optiranja koju porezni obveznici mogu koristiti prilikom isporuke nekretnine nikako ne može biti primarni razlog izuzeća oporezivanja PDV-om tzv. „starih nekretnina“ (nakon proteka roka uporabe od najmanje dvije godine), nego se stvarni razlog treba odnositi na opseg gospodarske djelatnosti poreznih obveznika obzirom na ekonomske učinke koji proizlaze iz te djelatnosti. Učinci od gospodarske djelatnosti poreznih obveznika kojima je opcijom prava izbora za oporezivanje omogućeno isključenje od oporezivanja PDV-om uz korištenje odbitka pretporeza prilikom isporuke nekretnina nakon prve isporuke, tj. osim isporuke iz članka 12. stavka 1. točki (a) i (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, prema naprijed istaknutom stavu Josepha Stiglitz, utječu na to da porezni sustav doprinosi efikasnosti ekonomije, odnosno ostvarenju prihoda od gospodarske djelatnosti.

Korelacija izuzeća iz PDV-a prema članku 135. stavka 1. točki (j) i (k), mogućnosti optiranja iz članka 137. stavka 1. točke (b) i (c) i članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ koji državama članicama nudi opciju odabira kriterija opsega izuzeća pri isporuci nekretnine, pod jedinim uvjetom da razdoblja od datuma prve isporuke ili prvog nastanjenja nisu duža od pet odnosno dvije godine, s jedne strane, i provedenog znanstvenog istraživanja prema odabiru primjene opsega izuzeća vezano za kriterije optiranja pri isporuci nekretnina iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ svih država članica EU-a, dovodi do različitih odabira država članica koje su, u najvećem broju, koristile vremenski kriterij od prve uporabe odnosno izgradnje nekretnine.

Prema opisanom rezultatu ovog znanstvenog istraživanja²¹⁷, 78 % država članica (21) primjenjuju izuzeće za isporuku nekretnina optiranjem prema vremenskom kriteriju od prve uporabe odnosno izgradnje, pri čemu polovina država članica (11) koristi kriterij *nakon dvije godine* od prve uporabe/izgradnje, dok preostala trećina država članica (7) kriterij *nakon pet godina* od prve uporabe/izgradnje. Ovaj opcionalni odabir država članica prema vremenskom kriteriju od prve uporabe odnosno izgradnje ukazuje na nejednak tretman isporuka nekretnina što dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja u obavljanju gospodarske djelatnosti poreznih obveznika odnosno samih učinaka od te djelatnosti kao temeljnog razloga izuzeća oporezivanja

²¹⁶ Direktiva Vijeća 2006/116/EZ, op. cit., članak 137. stavak 1. točka (b)

²¹⁷ Tri države članice primjenjuju različite vremenske kriterije u odnosu na ostale države članice: Češka 23 mjeseca, Latvija jedna godina i Švedska tri godine od prve uporabe/izgradnje.

PDV-om takvih nekretnina te predstavlja prepreku postizanju neutralnosti PDV-a kroz pravo na odbitak pretporeza.

Temeljem konkretnog predmeta znanstvenog istraživanja poreznog položaja isporuke nekretnina u kontekstu prava izbora za oporezivanje (optiranja) i odbitka pretporeza postupkom prijenosa porezne obveze te istraživanja u literaturi elaboriranih u ovom radu, postavlja se znanstvena pretpostavka utvrđivanja granice neutralnosti PDV-a u odnosu na predmetno istraživanje te rizici narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana.

U kontekstu provedenog znanstvenog istraživanja i narušavanja načela neutralnosti nejednakim tretmanom prema vremenskom kriteriju isporuke nekretnina optiranjem nadovezuje se i praksa poreznog nadzora koja potvrđuje nejednak tretman između poreznog obveznika (prodavatelja) koji mora zadovoljiti minimalni vremenski kriterij od dvije godine za isporuku nekretnine optiranjem, dok porezni obveznik (kupac) nema nikakav uvjet (vremenski, niti bilo koji drugi) za ostvarenje gospodarske djelatnosti od te nekretnine. To se u praksi odražava na transakciju isporuke nekretnine optiranjem s pravom odbitka pretporeza kod oba porezna obveznika, a često bez ostvarivanja gospodarske djelatnosti ili s minimalnim učincima (prihodima) od iste. Drugim riječima, kupac nekretnine koju je stekao optiranjem nema nikakvu zakonsku obvezu ostvarivanja prihoda odnosno učinaka od gospodarske djelatnosti. Pritom se nameće već istaknuto pitanje stvarnog razloga optiranja uz mogućnosti korištenja pretporeza te time i granice do koje se PDV može smatrati neutralnim.

Rezultatom provedenog istraživanja primjene jedinog vremenskog kriterija od minimalno dvije godine, i to opcionalno prema članku 12. stavku 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, razlučuje se prijelaz nekretnine „s nove na staru“, odnosno vremenska razdioba prve uporabe nekretnine čime se dokazuje kršenje načela neutralnosti kao izraza nejednakog tretmana i narušavanja tržišnog natjecanja na razini sekundarnog prava EU-a, tj. postojećih odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ vezanih za porezni položaj nekretnina prilikom optiranja i odbitka pretporeza prijenosom porezne obveze.

Opisana neujednačenost opcionalne primjene kriterija iz čl. 12. st. 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ prilikom isporuke nekretnina optiranjem u nacionalnom zakonodavstvu država članica EU-a i odbitka pretporeza prijenosom porezne obveze dovode do narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana.

Prema Teresi Famulska i Beati Rogowska-Rajda „načelo jednakog postupanja koje je posebno izraženo u sekundarnom zakonodavstvu EU-a načelom neutralnosti PDV-a, zahtijeva da se

usporedive situacije ne tretiraju na različit način, osim ako takvo razlikovanje nije objektivno opravdano, a sve s ciljem izbjegavanja narušavanja tržišnog natjecanja.“²¹⁸ Stoga su države članice prilikom implementacije propisa iz sekundarnog zakonodavstva EU-a, odnosno direktive Vijeća 2006/112/EZ, obvezne uzeti u obzir načelo jednakog tretmana.

Na isti način i Cornelia Zirkel ističe da Sud EU-a u nekim slučajevima ispituje razlike u oporezivanju prometa sličnih transakcija isključivo na temelju načela jednakog tretmana opisujući u svojim prethodnim odlukama konkurentsku neutralnost kao izraz načela jednakog tretmana.²¹⁹

Također ni Sud EU-a nema jedinstveni obrazac za nejednako postupanje, već dogmatski pristupa kršenjima neutralnosti smatrajući da je nejednako postupanje opravdano samo ako postoje razlozi takvom razlikovanju. U takve opravdane razloge kršenja neutralnosti Sud je uvrstio sprječavanje porezne utaje.

Navedeni stavovi ukazuju na nepostojanje razloga za nejednak odabir kriterija iz čl. 12. st. 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ prilikom isporuke nekretnina optiranjem u provedenom znanstvenom istraživanju, tim više što ovom odredbom odabir kriterija nije obveza, nego opcija, a što utječe na narušavanje načela neutralnosti i jednakog tretmana.

Različito postupanje u odabiru kriterija treba uskladiti s pravno dopuštenim ciljem, odnosno proporcionalno cilju koji svaka država članica koja određuje kriterije iz čl. 12. st. 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ želi postići. S tim u vezi i Dennis Weber smatra da “ograničenja neutralnosti nisu inherentno suprotna jednakosti, ali moraju služiti pravno dopuštenim ciljevima i biti proporcionalna u skladu sa zahtjevima iz članka 20. Povelje – točnije, moraju postojati objektivni razlozi za nejednako porezno opterećenje potrošača koji su u jednakom položaju.“²²⁰

Opisana zakonska i tehnička primjena mehanizma *reverse charge* kod isporuke nekretnina optiranjem²²¹ ne narušava neutralnost, odnosno „idealna neutralnost u slučaju obrnutog oporezivanja se uvijek održava sve dok porezni obveznik ne preuzima teret PDV-a“²²² jer se prijenosom porezne obveze na kupca tehnički u njegovim knjigovodstvenim evidencijama neutraliziraju obveza za uplatu PDV-a i iskazani pretporez.

²¹⁸ Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda, „Principle of VAT Neutrality and the Reverse Charge Mechanism“, *Financial Internet Quarterly (e-Finanse)*, vol. 14, br. 3, 2018., str. 88.

²¹⁹ C. Zirkel, op. cit., str. 171.

²²⁰ D. Weber, op. cit., str. 108.

²²¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, op. cit., članak 199. stavak 1. točka (c).

²²² T. Famulska, B. Rogowska-Rajda, op. cit., str. 91.

Isto tako i autori Ben Terra i Julie Kajus smatraju da prijenos porezne obveze prema članku 199. stavak 1. točka c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ na poreznog obveznika kojemu se obavlja isporuka nekretnina optiranjem pojednostavljuje sustav i čini ga učinkovitijim bez utjecaja na poreznu obvezu kupca i uz minimalne dodatne troškove usklađivanja i stoga se, općenito, *reverse charge* primjenjuje na porezne obveznike.²²³

Unatoč *reverse charge* kao mehanizmu zaštite od PDV prijevara, upravo zbog nejednakog tretmana, tj. kraćeg razdoblja isporuke nekretnine nakon prvog nastanjenja/izgradnje (nakon dvije godine) i neostvarivanja učinaka od gospodarske djelatnosti, kao primarnog razloga prava na odbitak pretporeza, dolazi do zloporabe istoga.

Kupac stječe nekretninu samo temeljem materijalnih uvjeta za odbitak pretporeza²²⁴ i nema nikakvu zakonsku obvezu, odnosno kriterije koje bi trebao ispuniti u odnosu na isporučitelja nekretnine koji mora za mogućnost optiranja i ostvarenja izuzeća od plaćanja PDV-a ispuniti, iako nejednake, opisane vremenske kriterije nakon prve isporuke/izgradnje u većini država članica EU-a. Ovim se narušava načelo jednakog tretmana između isporučitelja i kupca nekretnine jer su česti slučajevi iz prakse poreznog nadzora da kupac osniva novo trgovačko društvo i registrira se u sustav obveznika PDV-a samo s ciljem kupnje nekretnine prijenosom porezne obveze, a bez ostvarivanja gospodarske djelatnosti, odnosno bez ostvarivanja isporuka (prihoda) ili iskazivanjem samo neznatnih isporuka (prihoda) od kupljene nekretnine, a uz korištenje prava na odbitak pretporeza prilikom kupnje nekretnine optiranjem. Ovo predstavlja granicu do koje se PDV može smatrati neutralnim.

Mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana, a time i zloporabe PDV-a kod isporuke nekretnina optiranjem javljaju se prilikom nepostojanja međuovisnosti između korištenja odbitka pretporeza mehanizmom *reverse charge* pri kupnji nekretnine i ostvarenih isporuka, odnosno učinaka od gospodarske djelatnosti kupljene nekretnine. Na tu vezu između ulaznih i izlaznih transakcija kako bi se ulazni PDV mogao odbiti usmjerena je i sudska praksa. Obzirom da je jedno od glavnih obilježja PDV-a pravo poreznog obveznika na odbitak pretporeza, pod uvjetom da obavlja gospodarsku djelatnost, onda je i test izravne i neposredne veze, prema Moreiri, postao glavi alat za osiguranje neutralnosti PDV-a.²²⁵

²²³ Ben Terra, Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT, IBFD, Amsterdam, 2025., str. 1303.

²²⁴ Sukladno članku 168. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ porezni obveznik ima pravo, ukoliko dobra i usluge koristi za potrebe svojih oporezivih transakcija, odbiti PDV koji je dužan platiti u državi članici u kojoj obavlja te transakcije.

²²⁵ A. M. Moreira, op. cit., str. 57.

Gledajući na fiskalni učinak nekretnina u sustavu PDV-a, tj oporezivi promet tzv. „novih nekretnina“ (do dvije godine od prve uporabe/izgradnje), s jedne strane, i primjenu opisanih izuzeća na isporuku nekretnina u kontekstu optiranja i prijenosa porezne obveze, odnosno razloga za primjenu tih izuzeća (učinci od gospodarske djelatnosti) te neujednačenih kriterija prilikom optiranja, s druge strane, s ciljem sprječavanja utaje PDV-a kao najvažnijeg izvora prihoda za većinu zemalja, ukazuju na nejednak fiskalni učinak.

U tom smislu treba podsjetiti da načelo zaštite legitimnih očekivanja i načelo pravne sigurnosti čine dio pravnog poretka EU-a te da ih se države članice moraju pridržavati kada koriste ovlasti dodijeljene Direktivom Vijeća 2006/112/EZ.²²⁶

²²⁶ B. Terra, J. Kajus, op. cit., str. 1055.

4. RELEVANTNE PRESUDE EUROPSKOG SUDA PRAVDE

Osnovna uloga Suda EU-a je tumačenje zakonodavstva EU-a s ciljem osiguravanja njegove ujednačene primjene u svim državama članicama. Također, Sud EU-a nadležan je i za rješavanje pravnih sporova između nacionalnih vlada i institucija EU-a, a pod određenim uvjetima mogu mu se obratiti i građani, poduzetnici ili organizacije ako smatraju da su njihova prava povrijeđena od strane neke institucije EU-a.

Temeljna načela Suda EU-a su: zabrana diskriminacije, jednako postupanje prema subjektima u sličnim situacijama, provjera neophodnosti konkretnih mjera; proporcionalnost mjera, osobito u slučajevima u kojima nema gubitka za proračun; načelo zaštite dobre vjere u slučajevima dobivanja pravnih informacija od poreznih tijela te načelo neutralnosti.²²⁷

Presude Suda EU-a su jedan od važnih izvora prava EU-a jer predstavljaju pravne norme općih načela poreznog prava EU-a koje omogućavaju rješavanje sporova za koje ne postoji izričito pisano pravno pravilo. Time se ne umanjuje njihova važnost obzirom da imaju vrlo bitnu ulogu u pravu i pravnoj praksi EU-a i, kao takve, uz Ugovore EU-a s kojima čine primarno pravo EU-a, nalaze se na vrhu hijerarhije pravnih normi. One su obvezujuće za sve države članice, državna tijela i nacionalne sudove u okvirima njihove nadležnosti te su ih i obvezni primjenjivati.

Odluke Suda EU-a očekivane su u nekim slučajevima s obzirom na dosadašnju sudsku praksu i ranije iznesene zaključke, bez obzira na nove okolnosti. S druge strane, u nekim slučajevima odluke su neizvjesne, naročito prilikom primjene Direktive Vijeća 2006/112/EZ u područjima PDV-a kojima se Sud EU-a još nije bavio, bilo da je riječ o odredbama koje su nedugo u primjeni ili, pak, nije prepoznata i istaknuta dvojba u njihovom tumačenju.

Iako se presude Suda EU-a uvijek odnose na konkretne slučajeve, njihov utjecaj ogleda se upravo u snazi interpretacije postojećih normi. Interpretacije su retroaktivne odnosno objašnjavanju značenje norme od trenutka njenog nastanka, pri čemu je bitno istaknuti da izreka presude stvara pravo između stranaka u sporu.²²⁸

Obrazloženje odluka Suda EU-a u kojemu se zauzima određeno pravno shvaćanje, značaj i doseg određene pravne norme ima obvezujući učinak na sve sudove država članica kod istog

²²⁷ Maja Bubalo i sur., „Presude Suda Europske unije o porezu na dodanu vrijednost“, Porezni vjesnik, br. 11c, Zagreb, 2024., str. 1.

²²⁸ Z. Koharić, op. cit., str. 224.

poreznog slučaja (*erga omnes*).²²⁹ Svoje kasnije odluke Sud EU-a temelji na takvim pravnim shvaćanjima i često se poziva na raniju sudsku praksu. Obveza država članica je poštovati i provoditi te sudske odluke, odnosno primjenjivati europsko pravo na način kako ga je interpretirao Sud EU-a, a uloga Suda EU-a je ujednačavanje sudske prakse i razvoj prava EU-a. Stoga je nacionalni sud dužan primjenjivati europsko pravo, bez obzira postavlja li ili ne prethodno pitanje Sudu EU-a.²³⁰ U protivnom, nacionalni sud koji bi zanemario raniju praksu Suda EU-a može predstavljati osnovu za naknadu štete od strane države članice.

Nadređenost je načelo europskog prava i kao takvo je hijerarhijski iznad nacionalnog prava na svim razinama. S tim u vezi i Europski parlament ističe da europsko pravo ne bi bilo djelotvorno ukoliko se ne bi ispravno primjenjivalo u državama članicama, uključujući i nacionalne sudove, koji su ključ europskog pravosudnog sustava i imaju važnu ulogu u uspostavi europskog pravnog poretka.²³¹

Presude Suda EU-a relevantne su za razumijevanje suštine odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ te je i njegova sudska praksa iznimno bitna i potrebna. Stajališta koja se u različitim presudama Suda EU-a ponavljaju i dodatno pojašnjavaju te primjenjuju u konkretnom slučaju, utemeljuju pravila koja postaju prepoznatljiva za primjenu i u drugim sličnim slučajevima. Drugim riječima, određena područja oporezivanja PDV-om koja su

²²⁹ *Erga omnes* (lat. „prema svima“, „protiv svih“) je izraz kojim se označava karakteristika određenih subjektivnih prava da djeluju prema svim pravnim subjektima. Zato se takva prava nazivaju apsolutna prava (npr. stvarna prava), za razliku od relativnih prava (npr. obvezna prava) koja djeluju isključivo između stranaka (*inter partes*), subjekata u određenom pravnom odnosu. Vidjeti natuknicu: „*erga omnes*“, Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2013. – 2026., dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/clanak/erga-omnes> (pristupljeno 5. listopada 2026.).

²³⁰ Prethodni postupak uređen je člankom 267. UFEU-a i ovlašćuje Sud EU-a na ocjenu pravne valjanosti europskih normi te na interpretaciju prava EU-a. Prema sudskoj praksi nacionalni sudovi zadnjih instanci imaju obvezu na pokretanje prethodnog postupka, dok sudovi nižih instanci takvu obvezu nemaju, već imaju samo tu ovlast. Vezano za ocjenu valjanosti europske norme, Sud EU-a uveo je obvezu za sve sudove, uključujući i one niže instance, na pokretanje ocjene valjanosti neke europske norme. Vidi: Kristina Senjak Krnić, *Praksa Suda Europske unije relevantna za upravni spor*, Pravosudna akademija, Zagreb, 2022., str. 10.–11. Prema praksi Suda EU-a u predmetu C-561/19, *Consorzio Italian Management i Catania Multiservizi SpA protiv Consiglio di Stato*, ECLI:EU:C:2021:799, od 6. listopada 2021., povodom zahtjeva Consiglio di Stato (Državno vijeće Italije) vezanog za opseg obveze nacionalnih sudova zadnje instance kod upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku, Sud EU-a ističe da mehanizam prethodne odluke uspostavljen odredbom članka 267. UFEU-a ima za cilj osigurati da, u svim okolnostima, pravo EU-a ima isti učinak u svim državama članicama i na taj način izbjeći odstupanja u njegovu tumačenju koje nacionalni sudovi moraju primijeniti. S tim u vezi Sud EU-a odlučuje: Članak 267. UFEU-a mora se tumačiti tako da nacionalni sud ili sud protiv čije odluke nema pravnog lijeka prema nacionalnom pravu mora ispuniti svoju obvezu da pred Sudom EU-a pokrene pitanje u vezi s tumačenjem prava EU-a koje je pokrenuto prije, osim ako utvrdi da je to pitanje irelevantno ili da je dotičnu odredbu prava već Sud protumačio ili da je ispravna primjena prava EU-a toliko očita da ne ostavlja prostora za bilo kakvu razumnju sumnju.

²³¹ Vidjeti: European Parliamentary Research Service (EPRS), *EU Legislation in Progress*, dostupno na: <https://epthinktank.eu/eu-legislation-in-progress/>; John Coughlan, „Judicial training in the EU: a study for the European Parliament“, *ERA Forum*, vol. 13, br. 2, 2012., dostupno na: [springer.com](https://www.springer.com).

regulirana odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ, analiziraju se više puta u sličnim situacijama, ali s različitog aspekta, što daje određenu dozu sigurnosti u njihovoj primjeni.

S druge, pak, strane, neki slučajevi koji se prvotno čine jasnim i neupitnim u smislu određivanja poreznog tretmana, iziskuju složenu analizu, pri čemu veći broj okolnosti uvjetuje konačni zaključak i kvalifikaciju određenog slučaja te, analogno tome, i primjenu odgovarajućeg poreznog statusa. Uz to, situacija se može zakomplicirati primjenom postojeće prakse Suda EU-a iz drugih slučajeva koji se doimaju usporedivim za primjenu u okolnostima trenutnog slučaja koji se rješava. Međutim, ako je primjena te prakse u određenom pogledu dvojben, Sud EU-a može zauzeti stajalište potpuno različito od očekivanoga.²³²

Nadalje, u brojnim slučajevima Sud EU-a pojašnjava pravila koja je već uspostavio u svojoj sudskoj praksi, pozivajući se na njih, ali istovremeno razmatra slučaj s nekog novog gledišta te dolazi do logičnoga i argumentiranog zaključka, što otklanja svako nerazumijevanje njegovih stajališta i upitnost ispravne primjene odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

U nastavku ovog poglavlja analizirat će se presude Suda EU-a glede ostvarenja načela neutralnosti kroz pravo na odbitak pretporeza, prijenos porezne obveze i izuzeća od PDV-a te, u kontekstu ispunjavanja materijalnih i formalnih uvjeta prema odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ, valorizirati očuvanje neutralnosti PDV-a.

²³² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH protiv Finanzamt Berlin Spandau, ECLI:EU:C:2024:896, od 17. listopada 2024. Sud u sažetku navodi da električna energija isporučena za punjenje vozila na mjestu za punjenje predstavlja isporuku dobra i da takve transakcije uključuju lanac poslovanja u kojem se električna energija korisniku isporučuje putem posredničke tvrtke. Sud smatra da punjenje električnog vozila na mreži javnih mjesta za punjenje, kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije operator te mreže, podrazumijeva dvije isporuke. Potrošenu električnu energiju prvo isporučuje operator mreže društvu koje nudi pristup toj mreži, a ono dalje korisniku. Presuda je naglasila da, ako posrednik djeluje u svoje ime, ali u ime korisnika prema ugovoru o narudžbi, ispunjava uvjete za tretman PDV-a prema važećim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ. U kontekstu primjene postojećih presuda usporedivih s ovim slučajem, Sud EU-a detaljno je pojasnio, budući da se radi o potpuno različitim okolnostima, da na njega nisu primjenjive presude C-185/01, Auto Lease Holland BV protiv Bundesamt für Finanzen, ECLI:EU:C:2003:73, od 6. veljače 2003., čiji slučaj se bavio opskrbom gorivom u kontekstu leasinga i odnosa leasing društva i korisnika leasinga, ni C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic - Trading GmbH protiv Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2019:412, od 15. svibnja 2019., koja je uključivala tumačenje ugovora o opskrbi gorivom unutar korporativne strukture.

4.1. Neutralnost poreza na dodanu vrijednost

U svojim presudama o PDV-u vezanim za načelo fiskalne neutralnosti Sud EU-a se poziva na članak 1. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.²³³

U nastavku se daje prikaz cjelovite analize Suda EU-a u slučajevima vezanim za načelo fiskalne neutralnosti, uz osvrt na ranije slučajeve na kojima se ona u značajnom dijelu temelji.

*Presuda Suda EU-a C- 174/08*²³⁴

povodom zahtjeva za prethodnu odluku prema članku 234. UFEU-a, koji je uputio Østre Landsret (Danska), odlukom od 17. travnja 2008., koju je Sud EU-a zaprimio 28. travnja 2008. u postupku *NCC Construction Danmark A/S* protiv Skatteministeriet.

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje druge rečenice članka 19. stavka 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ te opseg načela fiskalne neutralnosti u vezi s porezima na promet.

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva NCC Construction Danmark („NCC“) i Skatteministeriet (Ministarstvo financija, Danska), o pravu na djelomični odbitak PDV-a na opće troškove društva NCC.

Glavni postupak i prethodna pitanja

NCC je građevinska tvrtka koja provodi građevinske projekte, uključujući posebno inženjerske, planerske, konzultantske i radne aktivnosti u građevinskom sektoru, u tuđe ime i za vlastiti račun.

Prodaja nekretnina izgrađenih za vlastiti račun nije glavna djelatnost podnositelja zahtjeva, već zasebna djelatnost koja proizlazi iz građevinskih radova oporezivih PDV-om. Budući da danski zakon o PDV-u izuzima od PDV-a prodaju zgrada izgrađenih za vlastiti račun, NCC je morao

²³³ Sukladno članku 1. stavku 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, načelo zajedničkog sustava PDV-a zahtijeva primjenu općeg poreza na potrošnju na dobra i usluge koji je točno proporcionalan cijeni tih dobara i usluga, bez obzira na broj transakcija obavljenih u procesu proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se naplaćuje porez. Kod svake transakcije PDV, obračunat na cijenu dobara ili usluga po stopi koja se primjenjuje na ta dobra ili usluge, naplativ je nakon odbitka iznosa PDV-a koji izravno pripada različitim komponentama troškova.

²³⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S* protiv Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2009:669, od 29. listopada 2009.

izračunati udio kako bi utvrdio iznos na koji ima pravo odbiti PDV na zajedničke troškove za svoje dvije djelatnosti (opće troškove).

Za potrebe tog izračuna, NCC nije uzeo u obzir promet od prodaje zgrada izgrađenih za vlastiti račun. Tvrdio je da se djelatnost prodaje nekretnina treba smatrati „slučajnom transakcijom nekretnina“ u smislu druge rečenice članka 19. stavka 2. Šeste direktive.

Danske porezne vlasti promijenile su svoju praksu od 1. travnja 2022., smatrajući da se djelatnost prodaje nekretnina koju obavlja građevinska tvrtka ne može tretirati kao „slučajna transakcija nekretnina“. Rezultat za tvrtku bio je da je ulazni PDV na njezine zajedničke troškove od tada bio samo djelomično odbitan. NCC, koji je smatrao da se puni odbitak PDV-a može pripisati njegovim zajedničkim troškovima, osporio je stav Skatteministerieta.

U tim okolnostima Ostre Landsret odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li se pojam „slučajne transakcije nekretninama“ u drugoj rečenici članka 19. stavka 2. Šeste direktive tumačiti kao da obuhvaća djelatnost građevinske tvrtke, obveznika PDV-a, u vezi s naknadnom prodajom nekretnina izgrađenih od strane građevinske tvrtke za vlastiti račun, kao djelatnost u potpunosti oporezivom PDV-om, s ciljem preprodaje?

2. Ovisi li odgovor na prvo pitanje o tome u kojoj mjeri prodajne aktivnosti, promatrane zasebno, uključuju korištenje dobara i usluga na koje se plaća PDV?

3. Je li to u suprotnosti s načelom neutralnosti PDV-a za građevinsku tvrtku koja, prema zakonodavstvu dotične države članice – ne temelju članka 5. stavka 7. i članka 6. stavka 3. Šeste direktive – mora plaćati PDV na svoje unutarnje zalihe u vezi s izgradnjom zgrada za vlastiti račun, s ciljem njihove daljnje prodaje, imati samo djelomično pravo na odbitak PDV-a za opće troškove nastale u građevinskoj djelatnosti, s obzirom na to da je naknadna prodaja nekretnina, prema zakonodavstvu države članice, izuzeta od PDV-a temeljem članka 28. stavka 3. Šeste direktive, u vezi s točkom 16. Priloga F?“

O prethodnim pitanjima

Svojim *dvama pitanjima*, koja treba razmatrati zajedno, sud nastoji utvrditi, prvo, treba li se članak 19. stavak 2. Šeste direktive tumačiti tako da se prodaja, od strane građevinske tvrtke, zgrada izgrađenih za vlastiti račun, može klasificirati kao „slučajna transakcija s nekretninama“

u smislu te odredbe i, nadalje, je li u kontekstu te klasifikacije prikladno procijeniti u kojoj mjeri ta djelatnost, promatrana zasebno, podrazumijeva korištenje dobara i usluga na koje se plaća PDV.

U tom smislu, članak 19. stavak 2. Šeste direktive ne upućuje izričito na pravo država članica radi utvrđivanja njegovog značenja i opsega, a njegovi pojmovi sami po sebi sa sigurnošću ne dopuštaju zaključak da obuhvaća djelatnost poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku. U tim okolnostima važno je uzeti u obzir kontekst i ciljeve te odredbe.

Što se tiče, prvo, konteksta, članak 19. Šeste direktive dio je njezinog naslova XI, koji utvrđuje pravila koja uređuju odbitak. Pravo na odbitak, koje je utvrđeno člankom 17. stavkom 2. te direktive, a odnosi se na ulazni porez na dobra i usluge koje porezni obveznik koristi za potrebe svojih oporezivih transakcija, ima za cilj u potpunosti osloboditi ga obveze PDV-a koji se plaća ili je plaćen tijekom svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, pod uvjetom da su one same načelno oporezive (vidjeti u tom smislu presudu C-435/05, *Investrand*, od 8. veljače 2007., ECLI:EU:C:2007:87, t. 22.).

Kada porezni obveznik obavlja i oporezive transakcije na koje ima pravo na odbitak PDV-a, i oslobođene transakcije bez prava na odbitak PDV-a, članak 17. stavak 5. Šeste direktive propisuje da se može odbiti samo onaj PDV koji se odnosi na oporezive transakcije. Taj udio izračunava se prema detaljnim pravilima iz članka 19. te direktive.

Iako članak 19. stavak 1. Šeste direktive propisuje da se udio odbitka sastoji od dijela koji ima, kao brojnik, promet pripisan oporezivim transakcijama i, kao nazivnik, ukupni promet, članak 19. stavak 2. predviđa da se, kao odstupanje, isključuju iznosi, između ostalog, prometa koji se pripisuju „slučajnim transakcijama nekretninama“. Međutim, *u Šestoj direktivi ne postoji definicija „slučajne transakcije nekretninama“.*

U tom smislu, iz prakse Suda jasno je, kao temeljni cilj, da se gospodarska djelatnost ne može klasificirati kao „slučajna“ za potrebe članka 19. stavak 2. Šeste direktive ako predstavlja izravno, trajno i nužno proširenje poslovanja (presuda C-306/94, *Regie dauphinoise*, od 11. srpnja 1996., ECLI:EU:C:1996:290, t. 22.), ili ako uključuje značajnu uporabu dobara i usluga koje podliježu PDV-u (presuda C-77/01, *EDM*, od 29. travnja 2004., t. 76.). Stoga, Sud mora odgovoriti na pitanja koja je uputio nacionalni sud.

Što se tiče ispunjavanja prvog uvjeta, prodaja zgrada koje je građevinska tvrtka izgradila za vlastiti račun ne može se smatrati radnjom koja je sporedna u vezi s njezinom oporezivom djelatnosti izgradnje zgrada u ime trećih strana ili za vlastiti račun. Budući da proizlazi iz iste građevinske djelatnosti, ona je izravno proširenje iste. Opća organizacija aktivnosti poreznog obveznika zahtijeva od samog početka redovito i trajno planiranje izgradnje određenog broja zgrada za vlastiti račun koje namjerava naknadno sam prodati. Konačna aktivnost prodaje nekretnina stoga ne izgleda kao slučajna, već nužna posljedica svjesne namjere poreznog obveznika da u kontekstu svog poslovanja razvije djelatnost prodaje zgrada koje je sama tvrtka izgradila, a što doprinosi poslovnim ciljevima poreznog obveznika i provodi se s komercijalnom svrhom (vidjeti po analogiji C-77/01, EDM, t. 67.).

U tim okolnostima, djelatnost prodaje nekretnina, poput one u glavnom postupku, mora se smatrati izravnim, trajnim i nužnim proširenjem oporezivog poslovanja tvrtke te nije potrebno, u ovom slučaju, procjenjivati u kojoj mjeri prodajna aktivnost, promatrana zasebno, podrazumijeva korištenje dobara i usluga na koje se plaća PDV.

Svojim *trećim pitanjem*, sud koji je uputio zahtjev želi doznati je li u skladu s načelom fiskalne neutralnosti za građevinsku tvrtku koja je obveznik plaćanja PDV-a na isporuke vezane uz gradnju za vlastiti račun, da ne može u potpunosti odbiti PDV koji se odnosi na opće troškove nastale na taj način, budući da je promet od prodaje tako izgrađenih zgrada oslobođen PDV-a.

NCC tvrdi da, iako je promet od prodaje nekretnina oslobođen PDV-a, aktivnost izgradnje zgrada za vlastiti račun oporeziva je na temelju troškovne cijene te djelatnosti plus normalne profitne marže u tom sektoru djelatnosti. U tim okolnostima, NCC tvrdi da, iako podliježe PDV-u, uskraćen mu je povrat PDV-a na dobra i usluge (opći troškovi) koji se koriste za potrebe oporezive djelatnosti (izgradnja zgrada za vlastiti račun). Tvrdi da takva situacija nije u skladu sa zahtjevima načela fiskalne neutralnosti. Nadalje, NCC tvrdi da način na koji je Kraljevina Danska odlučila provesti odredbe Šeste direktive o izuzeću, znači da je stavljen u gori položaj od građevinskih tvrtki koje prema toj direktivi imaju pravo na puni odbitak PDV-a za sve opće troškove.

Prije svega, treba napomenuti da načelo fiskalne neutralnosti proizlazi iz odredbi članka 17. stavka 2. Šeste direktive i implicira da porezni obveznik može odbiti sav PDV naplaćen na dobra i usluge stečene za obavljanje svojih oporezivih djelatnosti (vidjeti presudu C-98/07, Nordiana Finans and BG Factoring, od 26. travnja 2008., ECLI:EU:C:2008:144, t.19.).

To načelo fiskalne neutralnosti, u pitanjima koja se odnose na PDV, odražava opće načelo jednakog tretmana (vidjeti u tom smislu presudu C-309/06, Marks & Spencer, od 10. travnja 2008., ECLI:EU:C:2008:211, t. 49.). Međutim, iako to drugo načelo, kao i ostala opća načela prava EU-a, ima ustavni status, načelo fiskalne neutralnosti zahtijeva izradu i donošenje zakonodavstva, što iziskuje mjeru sekundarnog prava EU-a.

Također je prikladno istaknuti da opće načelo jednakog tretmana, od kojeg je načelo fiskalne neutralnosti poseban izraz na razini sekundarnog prava EU-a i u specifičnom području oporezivanja, zahtijeva da se slične situacije ne tretiraju drugačije, osim ako razlika nije objektivno opravdana (vidjeti po analogiji C-309/06, t. 51. i sudska praksa koja se navodi). Posebno zahtijeva da se različite vrste gospodarskih sudionika u usporedivim situacijama tretiraju na isti način s ciljem izbjegavanja bilo kakvog iskrivljenja konkurencije u unutarnjem tržištu.

Slijedom navedenoga, Sud odlučuje:

1. Članak 19. stavak 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica vezanih uz porez na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnova procjene tumači se tako da prodaja, u slučaju građevinske tvrtke, zgrada izgrađenih za vlastiti račun ne može biti klasificirana kao „slučajna transakcija nekretninama“ u smislu te odredbe, kada ta djelatnost predstavlja izravno, trajno i nužno proširenje njezina poslovanja. U tim okolnostima nije potrebno procjenjivati u kojoj mjeri prodajna aktivnost, promatrana zasebno, podrazumijeva korištenje dobara i usluga na koje se plaća PDV.

2. Načelo fiskalne neutralnosti ne može spriječiti građevinsku tvrtku, koja je obvezna plaćati PDV na isporuke izvedene za vlastiti račun, da ne može u potpunosti odbiti PDV koji se odnosi na opće troškove nastale time, budući da je promet od prodaje tako izgrađenih zgrada oslobođen PDV-a.

Vezano za opisanu presudu, Ben Terra i Julie Kajus smatraju da se „načelo fiskalne neutralnosti stoga ne može smatrati neovisnim općim načelom prava EU-a.“²³⁵ U samom tumačenju ove presude Sud EU-a ističe da načelo neutralnosti, za razliku od načela jednakog tretmana i drugih općih načela prava EU-a, nema ustavni status što zahtijeva donošenje mjera sekundarnog prava EU-a. S tim u vezi, Cecilie Brokelind smatra da „nedostatak ustavnog statusa načela

²³⁵ B. Terra, J. Kajus, op. cit., str. 71.

neutralnosti ne ograničava njegov položaj u odnosu na temeljna načela poreznog sustava.“²³⁶ Osim toga, Sud EU-a se i u mnogim drugim slučajevima oslanja na načelo neutralnosti prilikom procjene jesu li države članice ispunile svoje obveze korištenjem diskrecijskog prava koje im je dano odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

*Presuda Suda EU-a C-712/17*²³⁷

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione Tributaria Regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji, Italija) odlukom od 9. listopada 2017., koju je Sud zaprimio 20. prosinca 2017., u postupku *EN.SA. Srl* protiv Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva EN.SA. Srl i Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia (Porezna uprava – Okružni ured Lombardija, Italija, u daljnjem tekstu: (porezno tijelo) o naknadnom obračunu poreza tom društvu, kojim je povećan dugovani PDV uvećan za kamate i sankcije.

Glavni postupak i prethodna pitanja

EN.SA. je talijansko društvo za proizvodnju i distribuciju električne energije. Porezno tijelo je provelo ispravak prijave PDV-a društva EN.SA. za porezna razdoblja 2009. i 2010. Pritom je porezno tijelo odbilo, na temelju članka 19. DPR-a br. 633/1972, traženi odbitak PDV-a za transakcije kupnje električne energije koje je smatralo fiktivnim zbog nepostojanja stvarnog prijenosa energije te je, na temelju članka 6. stavka 6. Zakonodavne uredbe br. 471 (Decreto legislativo n. 471) od 18. prosinca 1997. koji glasi: „Tko nezakonito odbije plaćeni porez, porez koji je dužan platiti ili koji mu je obračunan uz pravo odbitka, kažnjava se upravnom sankcijom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka“, društvu EN.SA. izrekla novčanu kaznu u iznosu koji je jednak onome neopravdano odbijenog PDV-a.

²³⁶ Cécile Brokelind, „Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law“, u: Cécile Brokelind (ur.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2014., str. 381.

²³⁷ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-712/17, *EN.SA. Srl* protiv Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardia, ECLI:EU:C:2019:374, od 8. svibnja 2019.

Nasuprot tomu, porezno tijelo nije istaknulo da društvo EN.SA. nije ispunilo svoju obvezu plaćanja PDV-a koji je bilo dužno platiti za svaku od svojih transakcija prodaje električne energije.

Prema mišljenju navedenog poreznog tijela, različite transakcije ulaze u kružni mehanizam prodaje istih količina energije po istim cijenama između društava koja su dio iste grupe. Izvršene su s jedinim ciljem da se grupi Green Network omogući dostava povoljnijih izvješća kako bi ishodila bankovno financiranje.

Porezno tijelo je izdalo društvu EN.SA. dva rješenja o naknadnom obračunu kojima je povećan dugovani PDV uvećan za kamate i novčanu kaznu, u iznosu od 47 618 491 eura za 2009. i 22 001 078 eura za 2010.

Društvo EN.SA. podnijelo je protiv tih rješenja tužbu pred Commissione tributaria provinciale di Milano (Općinski porezni sud u Milanu, Italija), koji ih je odbio. To društvo podnijelo je žalbu protiv presude toga suda pred Commissione tributaria regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji, Italija).

Sud koji je uputio zahtjev naglašava činjenicu da se fiktivnim transakcijama prodaje električne energije o kojima je riječ u glavnom postupku nije dodijelila nikakva porezna prednost njihovim počiniteljima zbog kružnosti transakcija i nepostojanja gubitka prihoda za državni proračun. Pita se je li u ovom slučaju, kada je riječ o fiktivnim transakcijama, sukladno pravu EU-a naložiti operateru snošenje PDV-a. S obzirom na nepostojanje porezne utaje, sud koji je uputio zahtjev smatra da treba prevagnuti načelo porezne neutralnosti i da odbijanje zahtijevanog odbitka PDV-a koji je pravilno plaćen i nalog plaćanja dodatne novčane kazne koja je jednaka iznosu neopravdano odbijenog PDV-a, nije proporcionalno povredi koja se sastojala od izdavanja računa za fiktivne transakcije.

U tim okolnostima Commissione tributaria regionale di Lombardia (Okružni porezni sud u Lombardiji) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„U slučaju kada transakcijama, koje se smatraju nepostojećim, nije nanesena šteta državnoj riznici i kada njima porezni obveznik nije stekao nikakvu poreznu prednost, je li nacionalni propis, koji proizlazi iz primjene članka 19. (Odbitak) i članka 21. stavka 7. (Iskazivanje transakcija u računima) DPR-a br. 633/1972 te članka 6. stavka 6. Decreto legislativo n. 471 (Povreda obveze dokumentiranja, registriranja i utvrđenja transakcija), u skladu s načelima EU-

a u području PDV-a kako su razvijena praksom Suda EU, s obzirom na to da istovremena primjena odredbi dovodi do:

- (a) ponavljajuće ili višestruke nemogućnosti odbijanja poreza koji je prilikom kupnje platio stjecatelj za svaku osporenu transakciju koja se odnosi na isti predmet i istu pravnu osnovicu;
- (b) primjene i plaćanja poreza od strane ustupitelja (te do prekluzije ostvarenja povrata preplaćenih iznosa) za odgovarajuće špekulativne transakcije prodaje koje se također smatraju nepostojećima;
- (c) primjene sankcije u visini poreza na kupnju dobara za koji se smatra da se ne može odbiti.“

O prethodnom pitanju

Iako sud koji je uputio zahtjev svoja pitanja formalno ograničava na „tumačenje načela prava EU-a u području PDV-a kako su razvijena sudskom praksom Suda EU“ time što osobito navodi načela proporcionalnosti i neutralnosti, ta okolnost ne sprječava Sud EU-a da mu da sve elemente tumačenja prava EU-a koji bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se vodi pred njim, bez obzira na to je li se taj sud na njih pozvao u svojim pitanjima.

Prvim dvama dijelovima pitanja sud koji je uputio zahtjev pita treba li, u situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj se fiktivne prodaje električne energije obavljaju kružno između istih operatera i za iste iznose, Direktivu vijeća 2006/112/EZ tumačiti na način da joj se protivi nacionalni propis kojim se isključuje odbitak PDV-a za fiktivne transakcije, pri čemu se osobe koje iskazuju PDV na računu obvezuje da plate taj porez, uključujući i onaj za fiktivnu transakciju.

Uvodno treba istaknuti da dva prethodno navedena pravna pravila odražavaju analogne odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ i njezinog članka 168. o nemogućnosti odbitka PDV-a za fiktivne transakcije. Drugim riječima, taj članak propisuje da porezni obveznik može odbiti PDV koji je plaćen na dobra i usluge korištene u svrhu svojih oporezovanih transakcija. Međutim, ako je transakcija stjecanja dobra ili usluge fiktivna, ne može imati nikakvu poveznicu s transakcijama poreznog obveznika koje su izlazno oporezive. Slijedom toga, kada nema stvarne isporuke dobara ili usluga, ne može nastati nikakvo pravo na odbitak (vidjeti presude u spojenim predmetima C-459/17 i C-460/17, SGI i Valeriane, od 27. lipnja 2018., ECLI:EU:C:2018:501,

t. 36.). stoga je mehanizmu PDV-a svojstveno da fiktivna transakcija ne može stvoriti pravo na odbitak tog poreza.

S druge strane, obveza za svaku osobu koja iskazuje PDV na računu da plati taj porez izričito je propisana člankom 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. U tom pogledu, Sud EU-a je pojasnio da PDV iskazan na računu treba platiti izdavatelj računa, i u slučaju nepostojanja stvarne oporezive transakcije (vidjeti u tom smislu presudu C-642/11, *Stroy trans*, od 31. siječnja 2013., ECLI:EU:C:2013:54, t. 38.). U tom kontekstu nastoji se ukloniti rizik gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati iz prava na odbitak (t. 32. navedene presude).

U načelu, dva gore navedena pravila ne primjenjuju se na istog operatera. Izdavatelj računa dužan je platiti PDV koji je na njemu iskazan, dok se nemogućnost odbitka PDV-a za fiktivne transakcije može pripisati adresatu tog računa.

Ipak, u posebnoj situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku, zahtjevi postavljeni u člancima 168. i 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ zajedno se nalažu istom operateru. Naime, iste količine električne energije fiktivno su se kružno preprodavale između društava iste grupe, na način da su ih ta društva prodavala i ponovno kupovala po istoj cijeni. Dakle, svaki operater istodobno je izdavatelj računa u kojem se iskazuje iznos PDV-a i adresat drugog računa za stjecanje iste količine po istoj cijeni i u kojem se iskazuje isti iznos PDV-a. Kao izdavatelj računa, na temelju pravila iz članka 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, društvo EN.SA. bilo je dužno platiti navedeni iznos PDV-a. Nasuprot tomu, s obzirom na fiktivnost dotičnih transakcija tom društvu nije bilo dopušteno, sukladno zahtjevu koji proizlazi iz članka 168. te direktive, odbiti porez u istom iznosu koji se nalazio na računu čiji je bio adresat na temelju ponovne kupnje električne energije.

Zbog navedenih razloga, sud koji je uputio zahtjev pita povređuje li načelo porezne neutralnosti zajednička primjena tih zahtjeva na operatera koji se nalazi u situaciji poput onoj društva EN.SA., a koji proizlaze iz nacionalnog prava i preuzeti su Direktivom Vijeća 2006/112/EZ.

Točno je da se mehanizmom odbitka PDV-a, kako je predviđen člancima 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, nastoji u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti kada one podliježu plaćanju PDV-a. Slijedom toga, zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti načelno same podliježu PDV-u (vidjeti naprijed opisanu presudu C-174/08, *NCC Construction Danmark*, od 29.

listopada 2009., ECLI:EU:C:2009:669, t. 27. i C-277/09, RBS Deutschlanad Holdings, od 22. prosinca 2010., ECLI:EU:C:2010:810, t. 38.).

U situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj je fiktivnost transakcija prepreka mogućnosti odbitka poreza, poštovanje načela neutralnosti osigurano je mogućnošću koju moraju predvidjeti države članice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na računima kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila rizik gubitka prihoda (vidjeti po analogiji C-642/11, Stroy trans, t. 43.).

U ovom slučaju iz pojašnjenja koja je Sudu EU dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je društvo EN.SA. svjesno izdalo račune koji ne odgovaraju niti jednoj stvarnoj transakciji. U tim okolnostima to se društvo ne može pozivati na dobru vjeru. Nasuprot tomu, i prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, fiktivne prodaje električne energije između dotičnih društava nisu dovele do gubitka poreznih prihoda. Prema mišljenju nezavisne odvjetnice, u točki 47., to proizlazi iz činjenice da su uključena društva uredno platila PDV koji je trebalo platiti na njihove prodaje električne energije i da su zbog toga što su potom kupovala iste količine električne energije po istoj cijeni odbijala iznos PDV-a koji je identičan onome koji su platila.

U opisanim okolnostima vezanim za fiktivne isporuke s jedne strane, i mogućnost uklanjanja rizika gubitka prihoda s druge strane, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ s obzirom na načela neutralnosti i proporcionalnosti, državama članicama nalaže dopustiti izdavatelju računa za fiktivnu transakciju zahtjev za povrat poreza koji je naveden na tom računu koji je trebao platiti ako je na vrijeme u potpunosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda.

S obzirom na prethodna razmatranja, *na prva dva dijela postavljenog pitanja* treba odgovoriti na način da u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj kružno ostvarene fiktivne prodaje električne energije između istih operatera i za iste iznose nisu prouzročile gubitak poreznih prihoda, Direktivu Vijeća 2006/112/EZ *s obzirom na načelo neutralnosti i proporcionalnosti*, treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se isključuje odbitak PDV-a za fiktivne transakcije, *pri čemu se osobe koje iskazuju PDV na računu obvezuje da plate taj porez, uključujući onaj za fiktivnu transakciju*, pod uvjetom da se nacionalnim pravom *dopušta ispravljanje tog poreznog duga koji proizlazi iz te obveze* ako je izdavatelj navedenog računa koji nije bio u dobroj vjeri, *na vrijeme u cijelosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda*, a što je na nacionalnom sudu da provjeri.

Trećim dijelom pitanja sud koji je uputio zahtjev pita treba li načelo proporcionalnosti tumačiti na način da mu se u situaciji poput one u glavnom postupku protivi pravilo nacionalnog prava na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava novčanom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

Temeljem članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ država članicama dopušta se donositi mjere s ciljem osiguranja pravilne naplate poreza i sprječavanja porezne utaje. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo EU-a i njegova načela, osobito načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu C-564/15, Farkas, od 26. travnja 2017., ECLI:EU:C:2017:302, t. 59.). Dakle, sankcije ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje ciljeva navedenih u članku 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ niti dovesti u pitanje neutralnost tog poreza (vidjeti u tom smislu presudu C-183/14, Salomie i Oltean, od 9. srpnja 2015., ECLI:EU:C:2015:454, t. 62.).

Kao *prvo*, kako bi se ocijenilo je li sankcija usklađena s načelom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito narav i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava, kao i načine utvrđivanja njezina iznosa (vidjeti po analogiji, C-564/15, Farkas, t. 60. i navedena sudska praksa).

U tom pogledu treba istaknuti da se u ovom slučaju nacionalnim pravom, kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i izbjegla porezna utaja, propisuje novčana kazna čiji iznos nije izračunan s obzirom na porezni dug poreznog obveznika, nego je jednak iznosu koji je potonji odbio. Naime, s obzirom na to da je porezni dug poreznog obveznika PDV-a jednak razlici između poreza koji se duguje za ulazna dobra i usluge, iznos poreza koji je neopravdano odbijen nije nužno jednak tom dugu.

Takav je osobito slučaj u sporu u glavnom postupku. Kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u točki 63. svojega mišljenja, s obzirom na to da je društvo EN.SA. fiktivno kupilo i prodalo iste količine električne energije po istoj cijeni, njegov porezni dug na ime PDV-a za te transakcije bio je nula. U toj situaciji, novčana kazna koja je jednaka 100 % iznosa poreza koji je neopravdano ulazno odbijen, a da se pritom nije uzela u obzir činjenica da je isti iznos PDV-a bio uredno izlazno plaćen i da državna riznica zbog toga nije izgubila porezne prihode, neproporcionalna je sankcija u odnosu na cilj koji se njome nastoji postići.

Kao *drugo*, u situaciji poput one u glavnom postupku, načelu neutralnosti PDV-a protivi se i primjena sankcije poput one koja je propisana nacionalnim pravom. Naime, u takvoj situaciji, kao što je već naprijed objašnjeno, *poštovanje načela neutralnosti PDV-a osigurano je*

moгуćnošću, koju moraju predvidjeti države članice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na računima kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila rizik gubitka prihoda.

Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 57. svojega mišljenja, izricanje novčane kazne koja je jednaka 100 % iznosa poreza koji je neopravdano odbijen čini uzaludnim mogućnost ispravka poreznog duga koji je nastao na temelju članka 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Naime, čak i ako se taj dug može ispraviti bez rizika gubitka poreznih prihoda, i dalje treba platiti iznos na ime novčane kazne koji je jednak porezu koji je nepravilno odbijen.

Stoga, na treći dio pitanja treba odgovoriti na način da načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a treba tumačiti tako da im se, u situaciji poput one u glavnom postupku, protiv nacionalno pravno pravilo na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava novčanom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

Slijedom navedenoga, Sud odlučuje:

1. U situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj je fiktivnim prodajama električne energije koje se obavljaju kružno između istih operatera i za iste iznose nisu nastali gubici poreznih prihoda, Direktivu Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelima neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se isključuje odbitak PDV-a za fiktivne transakcije, pri čemu se osobe koje iskazuju PDV na računu obvezuje da plate taj porez, uključujući onaj za fiktivnu transakciju, pod uvjetom da se nacionalnim pravom dopušta ispravljanje tog poreznog duga koji proizlazi iz te obveze ako je izdavatelj navedenog računa, koji nije bio u dobroj vjeri, na vrijeme u cijelosti uklonio rizik gubitka poreznih prihoda, a što je na nacionalnom sudu da provjeri.

2. Načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da im se u situaciji poput one u glavnom postupku protiv nacionalno pravno pravilo na temelju kojeg se nezakoniti odbitak PDV-a kažnjava novčanom kaznom koja je jednaka iznosu izvršenog odbitka.

Opisana presuda Suda EU valorizira očuvanje neutralnosti PDV-a sve dotle dok porezni obveznik može postupati u dobroj vjeri, odnosno iskazati i platiti obvezu PDV-a sukladno članku 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, čak i na fiktivne transakcije, ukoliko dokaže da se ne radi o utaji poreza, odnosno ukloni rizike gubitka poreznih prihoda te analogno tome i adresat tih računa ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. Ovakvim tumačenjem Sud EU-a pokazuje

„određeno sistemsko razumijevanje normativnih percepcija i institucionalnih ograničenja unutar pravnog poretka EU-a.“²³⁸

Ova presuda je ključna za razumijevanje granice između borbe protiv prijevara u sustavu PDV-a te načela neutralnosti i proporcionalnosti. Ta granica je upravo u dokazu uklanjanja rizika gubitka prihoda. U ovom slučaju načelo neutralnosti je ostvareno jer je PDV plaćen i na fiktivne transakcije, s jedne strane i odbijen pretporez, s druge strane, što je u dobroj vjeri i dokazano te je isključena utaja PDV-a. Sukladno ovim dokazima i načelu proporcionalnosti, novčana kazna, prema stajalištu Suda EU-a, ne može biti u iznosu izvršenog odbitka pretporeza. Važnost potonje presude vezane za načelo neutralnosti ističu i Cindori, Pilipović i Kalčić.²³⁹

4.2. Odbitak pretporeza

Sud EU-a u bogatoj sudskoj praksi naglašava značaj odbitka pretporeza koji se pojavljuje u različitim okolnostima obzirom na prisutnost PDV-a u obavljanju gospodarske djelatnosti poreznih obveznika. U svojim presudama Sud EU-a daje višedimenzionalna pojašnjenja instituta odbitka pretporeza te se ista, ovisno o okolnostima pojedinog slučaja, ponavljaju i nadograđuju, sa ustaljenim pravilima primjene. Budući da je svrha sustava odbitka pretporeza u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti, time se postiže neutralnost oporezivanja PDV-om u odnosu na gospodarske djelatnosti poreznog obveznika.

U nastavku se daje prikaz pojedinih slučajeva iz prakse Suda EU-a vezano za materijalne i formalne uvjete za odbitak PDV-a te za značaj izravne i trenutne veze između ulazne transakcije za koju porezni obveznik koristi odbitak pretporeza i oporezive izlazne transakcije ili cjelokupne oporezive gospodarske djelatnosti koju obavlja porezni obveznik.

²³⁸ Luis Miguel Poiars Pessoa Maduro, „Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism“, European University Institute Working Paper, Law No. 2008/02, 2008., str. 2.

²³⁹ Sonja Cindori, Ozren Pilipović, Renata Kalčić, Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda Suda Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2025., str. 32.–37.

povodom zahtjeva za prethodnu odluku prema članku 267. UFEU-a, koji je uputio Corte suprema di cassazione (Italija), odlukom od 7. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 20. studenoga 2013., u postupku *Idexx Laboratories Italia Srl* protiv Agenzia delle Entrate.

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 18. i 22. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ i upućen je u okviru spora u dvama predmetima – koje je spojio sud koji je uputio zahtjev, između *Idexx Laboratories Italia Srl* („Idexx“) i Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1 (Porezna uprava – ured Milano 1), dalje: („Agenzia“) o, s jedne strane, rješenju o naplati poreza koje je donijela ta uprava, kojim je izmijenila prijavu PDV-a društva *Idexx* za 1998. godinu, i, s druge strane, o odbijanju zahtjeva za mirno rješenje spora koji je podnijelo to društvo.

Glavni postupak i prethodna pitanja

U ovom slučaju *Idexx* je izvršio stjecanja dobara unutar EU-a od francuskog i nizozemskog društva, ne poštujući pritom formalnosti koje se zahtijevaju nacionalnim pravom. Nije knjižio u knjigu PDV-a određene račune koje je izdalo francusko društvo, a računi koje je izdalo nizozemsko društvo nisu bili knjiženi u *Idexx*ovu knjigu izdanih računa, već samo u njegovu knjigu kupnji s naznakom „izuzeto od PDV-a“.

Poreznim nadzorom Agenzia je utvrdila da te transakcije predstavljaju stjecanja unutar EU-a koja podliježu plaćanju PDV-a i na koja se, kao takva, primjenjuje postupak obrnute porezne obveze te je od *Idexxa* zahtijevan iznos u visini 100 % poreza kao sankcija zbog nepoštovanja obveza predviđenih talijanskim propisima.

Idexx je podnio dvije zasebne tužbe protiv poreznog rješenja i odbijanja zahtjeva za mirnim rješenjem spora. Tužbe su prihvaćene od strane Commissione tributaria provinciale di Milano. Zatim je Agenzia podnijela žalbu protiv tih odluka koju je prihvatila Commissione tributaria regionale della Lombardia. Taj sud je utvrdio da neknjiženje računa nije bilo formalna, već bitna povreda koja opravdava ispravak i/ili naplatu.

²⁴⁰ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl* protiv Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 1, ECLI:EU:C:2014:2429, od 11. prosinca 2014.

Idexx tvrdi da stjecanja unutar EU-a nemaju bitne učinke, ne uzrokuju ni porezne dugove ni porezne odbitke, već samo „prividne“ dugove i odbitke, kao i formalne obveze knjiženja prijelaznog računa u dvjema knjigama PDV-a, bez bitnih posljedica. Stoga to društvo smatra da povreda takvih obveza ne dopušta da Agenzia ispravlja stjecateljeve prijave PDV-a i da od njega zahtijeva plaćanje poreza koji je samo teorijske naravi, zanemarujući pravo na odbitak koje se u ovom slučaju ne može osporavati.

Sud koji je uputio zahtjev smatra da odgovor na sporove koji su pred njim u tijeku ovisi o tumačenju koje treba dati presudi Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267). Taj sud objašnjava da postoje dva suprotna tumačenja te presude unutar Corte di cassazione, što dovodi do dvaju različitih pristupa u nacionalnom pravnom poretku.

U tim okolnostima Corte di cassazione odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Jesu li načela koja je Sud utvrdio u presudi Ecotrade (ECLI:EU:C:2008:267), prema kojima se članak 18. stavak 1. točka (d) i članak 22. Šeste direktive protive praksi ispravka prijava i naplata PDV-a koja nepoštovanje, s jedne strane, obveza koje proizlaze iz formalnosti utvrđenih nacionalnim propisom na temelju članka 18. stavka 1. točke (d) te direktive i, s druge strane, računovodstvenih obveza i obveze prijave koje redom proizlaze iz članka 22. stavaka 2. i 4. navedene direktive, sankcionira odbijanjem prava na odbitak u slučaju primjene mehanizma obrnute porezne obveze, također primjenjiva u slučaju potpunog nepoštovanja obveza određenih tim istim propisom, kad u svakom slučaju nema nikakve sumnje u položaj poreznog obveznika i njegovo pravo na odbitak?

2. Upućuju li izrazi „obblighi sostanziali“, „substantive requirements“ i „exigences de fond“, kojima se Sud koristi u različitim jezičnim verzijama presude Ecotrade (ECLI:EU:C:2008:267), kad je riječ o slučajevima „obrnute porezne obveze“ u području PDV-a, na dužnost plaćanja PDV-a, na dužnost preuzimanja porezne obveze ili na postojanje materijalnih uvjeta koji opravdavaju primjenu poreza na poreznog obveznika i koji uređuju pravo na odbitak čija je svrha očuvanje načela neutralnosti navedenog poreza koji izvire iz prava EU-a, kao što su inherentnost, oporezivost i mogućnost potpunog odbijanja?“

O prethodnim pitanjima

Svojim dvama pitanjima koje treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev želi doznati trebaju li se članak 18. stavak 1. točka (d) i članak 22. Šeste direktive tumačiti na način da te odredbe sadrže formalne uvjete u vezi s pravom na odbitak ili, suprotno tomu materijalne uvjete u vezi s tim pravom čije bi nepoštovanje, u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u glavnom postupku, dovelo do njegova gubitka.

U analizi slučaja Sud EU-a navodi da je, prema njegovoj ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da odbiju ulazni PDV na primljena dobra ili usluge, temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom EU-a te se načelno ne može ograničiti (vidjeti presudu C-324/11, Toth, od 6. rujna 2012., ECLI:EU:C2012:549, t. 23. i 24.). Svrha tako uspostavljenog režima jest u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti pod uvjetom da one podliježu PDV-u (vidjeti po analogiji C-324/11, Toth, t. 25., kao i C-424/12, Fatorie, od 06. veljače 2014., ECLI:EU:C:2014:50, t. 31.).

Kao prvo, u okviru oporezivih stjecanja unutar EU-a, na temelju postupka obrnute porezne obveze uspostavljenog člankom 21. stavkom 1. točkom (d) Šeste direktive, nema plaćanja PDV-a između prodavatelja i stjecatelja dobara jer je potonji za izvršeno stjecanje obveznik plaćanja pretporeza koji u načelu može odbiti, tako da obveza plaćanja poreza ne postoji.

Kao drugo, kada se primjenjuje postupak obrnute porezne obveze, članak 18. stavak 1. točka (d) Šeste direktive dopušta državama članicama utvrditi formalnosti u vezi s načinom izvršavanja prava na odbitak, ali Sud EU-a navodi da te formalnosti ne smiju prelaziti ono što je neophodno za kontrolu ispravne primjene postupka obrnute porezne obveze. Nadalje, članak 22. Šeste direktive predviđa neke obveze porezne obveznike, kao što su vođenje knjiga i podnošenje prijave. Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnim za osiguranje naplate PDV-a i sprječavanje utaje. Međutim, te mjere ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti po analogiji spojeni predmeti C-95/07 i C-95/08, Ecotrade, t. 66. i presudu C-146/05, Colle, od 27. rujna 2007., ECLI:EU:C:2007:549, t. 26.).

Nadalje, Sud EU-a navodi da iz presude Ecotrade i kasnije sudske prakse proizlazi da, u okviru režima obrnute porezne obveze, temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. Drugačije bi bilo ako bi povreda takvih formalnih

uvjeta sprječavala iznošenje ključnog dokaza o ispunjenju materijalnih uvjeta. Posljedično, kada porezno tijelo raspolaže potrebnim podacima da su materijalni uvjeti ispunjeni, ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s pravom poreznog obveznika na odbitak tog poreza koji za učinak mogu imati onemogućavanje izvršavanja tog prava.

U tom pogledu Sud EU-a pojašnjava da su materijalni uvjeti prava na odbitak pretporeza oni koji uređuju sam temelj i opseg tog prava, kako su predviđeni člankom 17. Šeste direktive. Formalni uvjeti za navedeno pravo prema člancima 18. i 22. Šeste direktive, s druge strane, uređuju načine i nadzora njegova izvršavanja, kao i uredno funkcioniranje sustava PDV-a, poput obveze vođenja knjiga, izdavanja računa i podnošenja prijave.

Kad je riječ o oporezivim stjecanjima unutar EU-a, materijalni uvjeti nalažu, kao što to proizlazi iz članka 17. stavka 2. točke (d) Šeste direktive, da je porezni obveznik izvršio takva stjecanja, da je obveznik plaćanja PDV-a u vezi s tim stjecanjima i da se dobra o kojima je riječ koriste u svrhu njegovih oporezivih transakcija.

U predmetnom slučaju, iz odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku, u glavnom je postupku Agenzia raspolagala svim potrebnim podacima da bi se utvrdilo ispunjenje materijalnih uvjeta.

U tim okolnostima, iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da se pravo na odbitak pretporeza u vezi sa stjecanjima unutar EU-a ne može odbiti Idexxu uz obrazloženje da nije zadovoljio obveze koje proizlaze iz formalnosti utvrđenih nacionalnim propisom donesenim temeljem članka 18. stavka 1. točke (d) i članka 22. Šeste direktive. To pravo na odbitak nastaje u trenutku nastanka obveze obračunavanja poreza. Stoga ove odredbe o formalnim uvjetima u vezi s pravom na odbitak pretporeza treba tumačiti na način da njihovo nepoštovanje, u predmetnom postupku, ne može dovesti do gubitka tog prava.

Slijedom navedenoga Sud odlučuje:

Članak 18. stavak 1. točka (d) i članak 22. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ, trebaju se tumačiti na način da te odredbe sadrže formalne uvjete u vezi s pravom na odbitak čije nepoštovanje, u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u glavnom postupku, ne može dovesti do gubitka tog prava.

Prema tome, Sud EU-a je u ovom slučaju zaključio da se pravo na odbitak pretporeza, temeljem obavljenog stjecanja dobara unutar EU-a, ne može osporiti zbog toga što se radi o neispunjenim formalnim uvjetima koji nisu zapreka za korištenje prava na odbitak.

Iz ove presude, kao i u njoj navedenih presuda, proizlazi da u okviru režima obrnute porezne obveze temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima.²⁴¹

Za transakcije koje uključuju mehanizam *reverse charge*, presuda osigurava mogućnost da će namjeravana neutralnost sustava PDV-a biti održana, čak i ako administrativne formalnosti nisu savršeno provedene. Iako države članice mogu nametnuti obveze i mjere za prikupljanje poreza i sprječavanje utaje PDV-a, one moraju biti proporcionalne i ne smiju narušavati temeljno načelo prava na odbitak, ako su ispunjeni materijalni uvjeti. Ova presuda postavlja jasnu granicu rangirajući ispunjenje materijalnih uvjeta za odbitak pretporeza iznad formalnih.

*Presuda Suda EU-a C-334/20*²⁴²

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Veszpremi Torvenyszek (Sud u Veszpremu, Mađarska), odlukom od 20. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 23. srpnja 2020., u postupku *Amper Metal Kft* protiv Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u vezi s nepriznavanjem, od strane te uprave, prava na odbitak ulaznog PDV-a koji je društvo Amper Metal platilo za usluge oglašavanja.

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.).

Glavi postupak i prethodna pitanja

U ovom slučaju bio je sporan odbitak pretporeza za uslugu oglašavanja koja se sastojala od postavljanja reklamnih naljepnica sa znakom društva Amper Metal na automobile za vrijeme prvenstva u automobilskim utrckama u Mađarskoj.

Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo smatralo je da je trošak tih usluga nerazmjern koristi, odnosno da je usluga preskupa i beskorisna za poslovanje poreznog obveznika. To je porezno

²⁴¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, op. cit., članak 168., točka (a).

²⁴² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-334/20, *Amper Metal Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2021:961, od 25. studenoga 2021.

tijelo smatralo da troškovi predmetnih usluga oglašavanja ne predstavljaju trošak povezan s oporezivim transakcijama od kojih društvo Amper Metal ostvaruje prihode i da se stoga PDV koji je to društvo platilo ne može odbiti na temelju članka 120. Zakona o PDV-u.

Društvo Amper Metal je podnijelo žalbu drugostupanjskom poreznom tijelu koje ju je odbilo i potvrdilo odluku prvostupanjskog poreznog tijela. Nadalje je društvo Amper metal pokrenulo postupak pred sudom koji je uputio zahtjev kako bi se zatražilo poništenje odluka mađarskih poreznih tijela. Društvo ističe da se pravo na odbitak PDV-a može ostvariti čak i ako trošak poreznog obveznika nije bio ni razuman ni gospodarski profitabilan, tako da navodno nepostojanje reklamne vrijednosti pruženih usluga ne utječe na to pravo. Isto tako, tvrdi da je zahtjev glede koristi koja se može brojčano izraziti, za svaki element, protivan pravu EU-a jer je svrha zajedničkog sustava PDV-a osigurati potpunu neutralnost u pogledu poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da te djelatnosti, u načelu, i same podliježu PDV-u. Društvo Amper metal dodaje da je oporezivi iznos jednak naknadi koju je pružatelj usluga, u ovom slučaju društvo Sziget Reklam, stvarno primio, tako da mu nije moguće uskratiti pravo na odbitak zbog toga što je cijena plaćena navedenom pružatelju usluga navodno neproporcionalna.

Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave tvrdi da nepostojanje ekonomske racionalnosti sprječava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a pozivajući se na članak 80. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ koji omogućuje ispravak oporezivog iznosa navedenog na računu kada on ne odgovara uobičajenoj tržišnoj vrijednosti, što je ovdje slučaj.

Sud koji je uputio zahtjev smatra da je glavno pitanje koje se postavlja u okviru glavnog postupka ono može li porezni obveznik koji obavlja isključivo oporezivu djelatnost zahtijevati odbitak ulaznog PDV-a samo ako može objektivno dokazati, oslanjajući se na konkretne podatke, korist od usluge koju je primio. S tim u vezi, sud postavlja pitanje o usklađenosti takvog zahtjeva s pravom EU-a. Stoga valja pojasniti treba li članak 168. točku (a) Direktive vijeća 2006/112/EEZ tumačiti na način da mogućnost odbitka PDV-a nužno podrazumijeva profitabilnost koju je moguće dokazati u obliku povećanja prometa poreznog obveznika.

U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li, ili može li se, članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EEZ tumačiti na način da se na temelju navedene odredbe, zbog izraza „koriste“ koji je naveden u njoj, ne može uskratiti pravo na odbitak PDV-a za transakciju obuhvaćenu područjem primjene Direktive

Vijeća 2006/112/EEZ jer, prema ocjeni poreznog tijela, usluga koju je pružio izdavatelj računa u okviru transakcije provedene među neovisnim stranama nije „korisna“ za oporezivu djelatnost primatelja računa s obzirom na to da vrijednost usluge (usluga oglašavanja) koju je pružila strana koja izdaje račun neproporcionalna je koristi (prometu/povećanju prometa) koju je od te usluge ostvario njezin primatelj, odnosno primatelj usluge (usluga oglašavanja) nije od nje ostvario nikakav promet?

2. Treba li, može li se, članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EEZ tumačiti na način da se na temelju navedene odredbe može uskratiti pravo na odbitak PDV-a za transakciju obuhvaćenu područjem primjene Direktive Vijeća 2006/112/EEZ jer, prema ocjeni porezne uprave, vrijednost usluge koju je pružio izdavatelj računa u okviru transakcije provedene među neovisnim stranama neproporcionalna zbog toga što je usluga (usluga oglašavanja) skupa ili je njezina cijena prekomjerna u odnosu na drugu ili druge usporedive usluge?“

O prethodnim pitanjima

Svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev želi saznati treba li članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EEZ tumačiti na način da porezni obveznik ne može odbiti ulazni PDV plaćen za usluge oglašavanja ako je, s jedne strane, cijena naplaćena za takve usluge prekomjerna u odnosu na referentnu vrijednost koju je odredilo nacionalno porezno tijelo i ako takve usluge, s druge strane, ne dovode do povećanja prometa tog poreznog obveznika.

U tom pogledu Sud EU-a podsjeća da pravo na odbitak, prema ustaljenoj sudskoj praksi, čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono načelno ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije te ako se porezni obveznik u trenutku stjecanja dobara ili primanja usluge njome koristi u svrhu svojih oporezivih transakcija, može odbiti PDV koji se mora platiti ili je plaćen za ta dobra ili usluge (vidjeti presude C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, od 14. rujna 2017., ECLI:EU:C:2017:683, t. 25. do 27. i C-528/19, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, od 16. rujna 2020., ECLI:EU:C:2020:712, t. 23. do 25.). tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da same te djelatnosti u načelu podliježu plaćanju PDV-a.

Sud pojašnjava značenje isporuke uz naknadu koja se smatra oporezivom jedino ako između pružatelja i korisnika usluga postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne

činidbe, odnosno postojanje izravne veze između obavljene usluge i primljene naknade (vidjeti presudu C-501/19, UCMR-ADA, od 21. siječnja 2021., ECLI:EU:C:2021:50, t. 31. i navedena sudska praksa). Izravna veza postoji kad su dvije činidbe međusobno uvjetovane (vidjeti presudu C-94/19, Domenico Vetraria, od 11. ožujka 2020., ECLI:EU:C:2020:193, t. 26.). Nasuprot tomu, činjenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili niži cijenu od cijene koštanja, odnosno od uobičajene tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti, i naknade koja je primljena ili koja se treba primiti, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima.

S druge strane Sud EU-a podsjeća na nužnost postojanja izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih radi priznanja prava na odbitak ulaznog PDV-a poreznom obvezniku u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti. U okviru te ocjene nepostojanje povećanja prometa poreznog obveznika ne može utjecati na ostvarivanje prava na odbitak.

U predmetnom slučaju, prema stajalištu Suda EU-a, ako je ulazna transakcija, odnosno pružanje usluga oglašavanja društvu Amper Metal, transakcija koja podliježe PDV-u, činjenica da plaćena cijena premašuje tržišnu cijenu ili eventualnu referentnu vrijednost koju je porezno tijelo utvrdilo za slične usluge oglašavanja, ne može opravdati pravo na odbitak na štetu poreznog obveznika.

Prema Sudu EU-a, u nadležnosti nacionalnog suda ocjena je okolnosti jesu li primljene usluge oglašavanja, s obzirom na njihov objektivni sadržaj, izravno i neposredno povezane s izlaznom transakcijom za koju postoji pravo na odbitak ili, ako to nije slučaj, s ukupnom gospodarskom djelatnošću društva Amper Metal, na temelju njegovih općih troškova. Također, nacionalni sud treba utvrditi je li postavljanje reklamnih naljepnica na automobile za vrijeme prvenstva u automobilskim utrckama promoviralo dobra i usluge kojima trguje društvo Amper Metal te bi se moglo nalaziti među općim troškovima društva ili se, nasuprot tomu, pokazuje da trošak nastao tom prilikom uopće nema poslovni karakter i da nije ni u kakvoj vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću. Pritom okolnost da usluge koje je primilo društvo Amper Metal nisu dovele do povećanja njegova prometa, nije relevantna za navedenu ocjenu.

Slijedom navedenoga Sud odlučuje:

Članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ treba tumačiti na način da porezni obveznik može odbiti ulazni PDV plaćen za usluge oglašavanja ako takva isporuka usluga predstavlja

transakciju koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EEZ i ako je u izravnoj i neposrednoj vezi s jednom izlaznom oporezivom transakcijom ili više njih, ili s ukupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika, na temelju njegovih općih troškova, a da pritom nije potrebno uzeti u obzir okolnost da je cijena naplaćena za takve usluge prekomjerna u odnosu na referentnu vrijednost koju je odredila nacionalno porezno tijelo ili da te usluge nisu dovele do povećanja prometa tog poreznog obveznika.

Iz navedenih presuda Suda EU-a nedvojbeno je jasan značaj odbitka pretporeza za funkcioniranje mehanizma oporezivanja PDV-a. Iz opisanih presuda i ostale sudske prakse Suda EU-a, daje se prednost ispunjavanju materijalnih uvjeta nad formalnima, kao i postojanju izravne i neposredne veze između ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih radi priznavanja prava na odbitak pretporeza. Na taj način zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, bez obzira na ciljeve i rezultate, pod uvjetom da one same podliježu PDV-u. Time se naglašava potreba zaštite prava na odbitak pretporeza do granica korištenja poreznih prednosti ili sudjelovanja u poreznoj prijeviri.

4.3. Izuzeća od poreza na dodanu vrijednost

Praksa Suda EU-a u tumačenju izuzeća od PDV-a evaluirala je od strogog tumačenja do primjene načela fiskalne neutralnosti kao šireg tumačenja i primjene odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EEZ u konkretnom slučaju.²⁴³ Pritom Sud EU-a naglašava koje su to relevantne okolnosti koje u naizgled sličnim slučajevima dovode do različitoga poreznog tretmana konkretnih transakcija.

U nastavku se daje prikaz presude Suda EU-a vezane za porezni tretman isporuke nekretnina²⁴⁴, vezano za kvalifikaciju predmeta isporuke kao „građevinskog zemljišta“ ili „objekta“ ili „dijela objekta s pripadajućim zemljištem“ i presude vezane za izuzeće od PDV-a u vezi s isporukom dobara unutar EU-a.

*Presuda Suda EU-a C-594/23*²⁴⁵

²⁴³ R. de la Feria, op. cit., str. 7. – 25.

²⁴⁴ J. Šimović i sur., op. cit., str. 138.

²⁴⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-594/23, Lomoco Development ApS i dr. protiv Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2024:942, od 7. studenoga 2024.

povodom zahtjeva za prethodnu odluku prema članku 267. UFEU-a koji je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije zapad, Danska), odlukom od 20. rujna 2023., koju je Sud zaprimio 26. rujna 2023., u postupku *Lomoco Development ApS i dr. protiv Skatteministeriet*.

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 12. stavka 1. točaka (a) i (b) te članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.).

Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteministerieta (Ministarstvo financija Danska) i Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Saeby, Strandkanten Saeby ApS (dalje: Lomoco Development ApS i dr.) u vezi s PDV-om koji treba platiti na isporuku zemljišta na kojima postoje temelji za izgradnju stambenih građevina.

Glavni postupak i prethodno pitanje

U ovom slučaju društvo NSS kupilo je tijekom 2006. godine nekretninu koja je do tada bila korištena kao kamp. Tijekom 2008. istu je nekretninu podijelilo na nekoliko čestica, a u 2009. godini na nekima od tih čestica postavljeni su priključci za električnu energiju, vodu, grijanje i kanalizaciju. U jesen 2010. godine na temelju građevinskih dozvola koje je društvo NSS dobilo od nadležne uprave, izgradnja temelja započela je na nekima od navedenih čestica, što je dovršeno prije 1. siječnja 2011. godine (prije izmjene Zakona o PDV-u koji je na snazi bio do 31. prosinca 2010., a prema kojemu je isporuka nekretnina bila, bez iznimaka, izuzeta od PDV-a).

Nadalje, društvo NSS je 1. siječnja 2015. prenijelo vlasništvo nad šesnaest čestica na kojima su postojali temelji na društvo osnovano u skladu s danskim pravom. Nakon toga te su čestice prodane pojedincima. Na pet čestica, na postojećim temeljima, izlivenim tijekom 2010., naknadno su izgrađene stambene građevine. Na osam drugih čestica izgrađene su stambene građevine, ali ne na temeljima izlivenima tijekom 2010. Na trima preostalim česticama temelji su izgrađeni tijekom 2010., ali na njima nisu bili izgrađeni nikakvi objekti.

SKAT (Porezna uprava, Danska) odlukom od 28. rujna 2017. naložio je društvu NSS da plati PDV na isporuku šesnaest čestica na kojima su postojali temelji, smatrajući da ona predstavlja isporuku „građevinskih zemljišta“ koja podliježe PDV-u.

Društvo NSS osporavalo je tu odluku te je uslijedio sudski spor. Nacionalni sud (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) smatrao je da se na temelju sudske prakse Suda EU-a ne može utvrditi

treba li za potrebe PDV-a zemljište na kojem postoje temelji radi izgradnje stambene građevine smatrati građevinskim zemljištem ili objektom ili dijelom objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten.

U tim okolnostima Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu EU-a sljedeće prethodno pitanje:

„Je li u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) te člankom 12. stavkom 1. točkom (a) i člankom 12. stavkom 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, u vezi s člankom 135. stavkom 1. točkom (k) i člankom 12. stavkom 1. točkom (b) i člankom 12. stavkom 3. te direktive, to da država članica, u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u glavnom postupku, smatra da isporuka zemljišta na kojem je u trenutku isporuke prethodno postavljen temelj i na kojem su drugi vlasnici tek naknadno izgradili stambeni objekt predstavlja isporuku građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u?“

O prethodnom pitanju

U svojoj analizi slučaja Sud EU-a ističe da u skladu s člankom 12. stavkom 3. navedene direktive „građevinskim zemljištem“, u smislu stavka 1. točke (b) članka 12., smatra se svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo. Međutim, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ ograničava marginu prosudbe država članica u pogledu dosega pojma „građevinsko zemljište“. U tom okviru države članice moraju poštovati cilj članka 135. stavka 1. točke (k) te direktive, prema kojem su od plaćanja PDV-a izuzete samo isporuke neizgrađenog zemljišta koje nije namijenjeno gradnji (vidjeti presudu C-299/20, Icade Promotion, od 30. rujna 2021., ECLI:EU:C:2021:783, t. 34. i 50.).

Osim toga, definicija pojma „građevinsko zemljište“ također je ograničena dosegom pojma „objekt“, koji je u članku 12. stavku 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ definiran vrlo široko, tako da uključuje „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji“ (vidjeti po analogiji C-299/20, Icade Promotion, t. 51., kao i C-71/18, KPC Herning, od 4. rujna 2019., ECLI:EU:C:2019:660, t. 54.). Iz toga slijedi da se zemljište koje sadržava građevinu koju treba kvalificirati kao „objekt“ u smislu te odredbe, ne može kvalificirati kao „građevinsko zemljište“.

Budući da je Kraljevina Danska do 31. prosinca 2010. temeljem članka 371. Direktive Vijeća 2006/112/EZ primjenjivala izuzeće od PDV-a na sve isporuke nekretnina, društvo NSS smatra

da je isporuka zemljišta izuzeta od PDV-a jer su temelji na zemljištima o kojima je riječ u glavnom postupku izliveni tijekom 2010. godine.

Također valja istaknuti da se društvo NSS i ostala tri društva tuženika u glavnom postupku pozivaju na više presuda Suda EU-a kako bi poduprli svoje tumačenje prema kojem temelji čine objekt u smislu članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Međutim, niti jedna od tih presuda ne može dovesti u pitanje tumačenje Suda EU-a da se temelji za stambene građevine ne mogu kvalificirati kao „objekt“ ili „dio objekta“ u smislu članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive vijeća 2006/112/EZ jer prvi kriterij upućuje na „dovršenje objekta“, odnosno na događaj koji dolazi znatno nakon početne faze izlijevanja temelja. Nakon tog kriterija dolazi do standardnog kriterija „prvo useljenje“ iz članka 12. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Sud EU-a navodi da je u presudi C-299/20, Icade Promotion, t. 57. presudio da uređenje zemljišta, kao što je spajanje na električnu, plinsku i vodovodnu mrežu, ne može dovesti do promjene njihove pravne kvalifikacije u „objekt“ kao građevine koja je pričvršćena za zemlju, među ostalim, temeljima. Time je samo potvrdio da su temelji sredstvo za pričvršćivanje građevine za zemlju, a ne da ti temelji, kao takvi, čine objekt. Također, Sud EU-a na taj način pojašnjava da kriterij „prvog useljenja“ i alternativni kriteriji služe određivanju trenutka u kojem objekt izlazi iz proizvodnog postupka i ulazi u sferu potrošnje.

Slijedom navedenoga Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 12. Direktive Vijeća 2006/112/EZ treba tumačiti na način da transakcija isporuke zemljišta na kojem na dan te isporuke postoje samo temelji za izgradnju stambenih građevina predstavlja isporuku „građevinskog zemljišta“ u smislu tog članka.

U ovom slučaju, za utvrđivanje poreznog položaja isporuke nekretnina, bitno je sagledati sve konkretne okolnosti obzirom na predviđena izuzeća za isporuku nekretnina u odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ, osim isporuka prije prvog nastanjenja koje propisuje država članica i isporuka građevinskog zemljišta. Upravo iz razloga što u nekim slučajevima nije sasvim razvidno je li riječ o oporezivoj isporuci ili primjeni izuzeća, zaključak Suda EU-a u svakom pojedinom slučaju je od izuzetne važnosti. Tumačenje izraza korištenih pri definiranju izuzeća predviđenih člankom 135. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ mora biti u skladu sa zadanim ciljevima koji se žele postići tim izuzećima, s jedne strane, i mora poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti svojstvene zajedničkom sustavu PDV-a, s druge strane.

povodom zahtjeva za prethodnu odluku prema članku 267. UFEU-a, koji je uputio Upravni sud u Zagrebu, Republika Hrvatska, odlukom od 18. rujna 2024., koju je Sud EU-a zaprimio 30. rujna 2024. u postupku *FLO VENER d.o.o.* protiv Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak.

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ i članka 45.a Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ.

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva FLO VENER d.o.o. i Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak (dalje: Ministarstvo financija) u vezi s oslobođenjem isporuka dobara unutar EU-a od PDV-a.

Glavi postupak i prethodno pitanje

U ovom slučaju društvo FLO VENER d.o.o. iz Hrvatske je isporučivalo hrastove trupce kupcu u Sloveniji povodom čega je i izdalo račune. U okviru poreznog nadzora društvo FLO VENER d.o.o. predložilo je pisane izjave stjecatelja, kako su predviđene člankom 45.a stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. Provedbene uredbe 282/2011, kao i račune, otpremnice robe i međunarodne tovarne listove (CMR). Međutim, provedenim nadzorom nije osporeno da su dobra stvarno prevezena iz Hrvatske u Sloveniju, nego nedostatak formalno propisanih dokaza prema članku 45.a Provedbene uredbe 282/2011, konkretno nepotpuni CMR-ovi i izostanak drugog neovisnog dokumenta o otpremi ili prijevozu.

Društvo FLO VENER d.o.o. podnijelo je tužbu pred Upravnim sudom u Zagrebu s tvrdnjom da članak 45.a Provedbene uredbe 282/2011 detaljno navodi dokumentaciju koja se odnosi na isporuke koje su oslobođene plaćanja PDV-a kao isporuke unutar EU-a, omogućuje poreznim obveznicima da lakše dokažu da su ispunjeni uvjeti za oslobođenje isporuke dobara otpremljenih ili prevezenih izvan države članice, ali unutar EU-a. U skladu s tom odredbom pretpostavlja da su uvjeti za oslobođenje ispunjeni ako porezna tijela ne mogu uspješno oboriti tu pretpostavku.

²⁴⁶ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-639/24, FLO VENER d.o.o. protiv Ministarstva financija Republike Hrvatske, ECLI:EU:C:2025:888, od 13. studenoga 2025.

U tom kontekstu sud dvoji o tome može li se oslobođenje iz članka 138. Direktive Vijeća 2006/112/EZ primijeniti čak i ako nisu ispunjeni uvjeti za pretpostavku iz članka 45.a Provedbene uredbe 282/2011. te je li porezno tijelo u takvom slučaju dužno ispitati sve dokaze kako bi utvrdilo može li se na temelju njih utvrditi postojanje isporuke unutar EU-a.

U tim okolnostima Upravni sud u Zagrebu odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, koji se odnosi na oslobođenje od PDV-a isporuka unutar EU-a i članak 45.a Provedbene uredbe 282/2011, koji se odnosi na dokazivanje otpreme ili prijevoza iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar EU-a, tumačiti na način da valja odbiti oslobođenje od PDV-a isporučitelju ako on nije dokazao da su ispunjeni uvjeti iz članka 45.a Provedbene uredbe 282/2011 ili je porezno tijelo, iako isporučitelj ne raspolaže s dovoljno dokaza za nastanak pretpostavke iz članka 45.a Provedbene uredbe 282/2011, ali ipak raspolaže s dokazima o fizičkom premještanju dobara iz jedne države članice u drugu, dužno ocijeniti predložene dokaze te utvrditi činjenicu koja je bitna za oslobođenje iz članka 138. Direktive Vijeća 2006/112/EZ: je li dobro otpremljeno ili prevezeno iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar EU-a?“

O prethodnom pitanju

U analizi ovog slučaja ističe se da članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ oslobađa isporuke dobara unutar EU-a ako su ispunjeni određeni uvjeti: s jedne strane da su dobra isporučena drugom poreznom obvezniku u drugoj državi članici i, s druge strane, da je porezni obveznik za kojeg se obavlja isporuka identificiran za potrebe PDV-a u toj državi članici. Što se tiče doslovnog tumačenja članka 45.a Provedbene uredbe 282/2011, valja utvrditi da se u tom članku navode slučajevi u kojima postoji pretpostavka da su dobra otpremljena unutar EU-a, ali ne nabraja iscrpno dokaze potrebne za utvrđivanje postojanja isporuke unutar EU-a. Slijedom toga, ako nisu ispunjeni uvjeti za primjenu pretpostavke, porezna tijela dužna su ocijeniti sve dokaze koje je podnio prodavatelj dobara kako bi utvrdila je li on uspio dokazati da su ta dobra bila predmet isporuke unutar EU-a.

Isto tako, članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ ne uvjetuje odobravanje oslobođenja koja su njime predviđena činjenicom da prodavatelj posjeduje specifične dokaze.

To tumačenje potvrđuju ciljevi koji se nastoje postići člankom 45.a Provedbene uredbe 282/2011 da je pretpostavka o kojoj je riječ predviđena kako bi se olakšalo izvođenje dokaza za primjenu oslobođenja koja se odnose na isporuke unutar EU-a.

Prema sudskoj praksi Suda EU-a, formalni zahtjevi ne mogu dovesti u pitanje prodavateljevo pravo na oslobođenje od PDV-a ako su ispunjeni materijalni uvjeti za isporuku unutar EU-a. Isto tako, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se oslobođenje od PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (vidjeti presudu C-21/16, Euro Tyre, od 9. veljače 2017., ECLI:EU:C:2017:106, t. 23., 32., 35. i 36.). U tom kontekstu valja podsjetiti na to da postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na oslobođenje od PDV-a. S jedne strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi oslobođenja od plaćanja PDV-a. S druge strane, povreda formalnog zahtjeva može dovesti do uskraćivanja oslobođenja od PDV-a ako ima za učinak sprječavanje iznošenja nepobitnog dokaza o tome da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene (vidjeti po analogiji, C-21/16, Euro Tyre, t. 38., 39. i 42.).

Iz sudske prakse također proizlazi da u svrhu oslobođenja od plaćanja PDV-a porezna tijela moraju pravilno uzeti u obzir sve elemente kojima raspolažu kako bi ispitala mogu li ti dokumenti, ovisno o slučaju, dokazati vjerojatno postojanje stvarne isporuke unutar EU-a (vidjeti presudu C-676/22, B2 Energy, od 29. veljače 2024., ECLI:EU:C:2024:186, t. 36.).

Slijedom navedenoga Sud odlučuje:

Članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ i članak 45.a Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena provedbenom uredbom Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018.,

treba tumačiti:

s jedne strane, tako da im se protivi to da se oslobođenje od PDV-a na temelju članka 138. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, kako je izmijenjena Direktivom 2018/1910, uskrati samo zbog toga što nisu podneseni dokazi o postojanju isporuke unutar EU-a kako su predviđeni člankom 45.a Provedbene uredbe br. 282/2011, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom 2018/1912 i, s druge strane, tako da nacionalnim poreznim tijelima nalažu da ocijene svaki dokaz koji je izvan slučajeva pretpostavke predviđenih člankom 45.a stavkom 1.

Provedbene uredbe br. 282/2011, kako je izmijenjena Provedbenom uredbom 2018/1912, podnesen kako bi se utvrdilo da su dobra otpremljena ili prevezena iz države članice na odredište koje se nalazi izvan njezina državnog područja, ali unutar EU-a.

U ovom je slučaju Sud EU-a zauzeo stajalište da se člankom 138. Direktive Vijeća 2006/112/EZ i člankom 45.a Provedbene uredbe 282/2011 ne dopušta odbijanje oslobođenja samo iz razloga što isporučitelj dobara nije podnio dokaze predviđene ovim člankom navedene Provedbene uredbe, ako isti raspolaže materijalnim dokazima o obavljenoj isporuci dobara u drugu državu članicu. Sud EU-a naglašava da članak 45.a Provedbene uredbe 282/2011 uspostavlja samo oborivu pretpostavku, a ne obvezni dokazni okvir. Oslobođenje se stoga mora priznati ako su materijalni uvjeti ispunjeni, neovisno o eventualnim formalnim nedostacima, u skladu s načelom porezne neutralnosti. Izostanak formalnih dokaza ne sprječava isporučitelja da dokaže isporuku drugim dokazima.

Obzirom da je opisana presuda C-639/24 prvi slučaj u kojem se razmatraju uvjeti iz članka 45.a Provedbene uredbe 282/2011 u pogledu primjene oslobođenja od plaćanja PDV-a na isporuku dobara unutar EU-a, u skladu s odredbom članka 138. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, ista je od velikog značaja za pravilnu primjenu navedene odredbe na području svih država članica.

Istaknute situacije u opisanim presudama Suda EU-a pojašnjavaju, odnosno dodatno rasvjetljavaju praksom uspostavljena pravila i pojačavaju sigurnost u pogledu primjene njegovih zaključaka u konkretnim slučajevima.

Također, Ben Terra i Julie Kajus ističu da „vezano za primjenu izuzeća Sud EU-a naglašava da je potrebno uzeti u obzir objektivnu prirodu transakcije pri čemu porezni obveznik, radi postizanja određenog ekonomskog cilja, ima izbor između oporezivih i neoporezivih transakcija, što vezano za načelo neutralnosti, ne znači da može odabrati jednu od njih i koristiti se učincima druge.“²⁴⁷

²⁴⁷ B. Terra, J. Kajus, op. cit., str. 74.

5. BORBA PROTIV PRIJEVARA U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Zahvaljujući svojim obilježjima izdašnosti, razmjerno laganog načina ubiranja, relativne stabilnosti prihoda te potencijalnog korištenja kao izuzetno elastičnog i djelotvornog instrumenta ekonomske politike, PDV je postao najvažniji porezni oblik i najučinkovitiji način prikupljanja javnih prihoda. Stoga je, kao takav, podložan prijevarama i utaji. Izbjegavanje i utaja, odnosno svaki oblik prijevare na području PDV-a predstavlja ozbiljan i raširen problem u svim državama članicama EU-a, koje zbog različitih oblika izbjegavanja PDV-a gube ogromne iznose poreznih prihoda. U osnovi postoje dvije vrste utaje PDV-a: neiskazivanje oporezivih transakcija u poreznoj prijavi i iskazivanje neopravdanih odbitaka pretporeza, ovisno o tome radi li se o nezakonitom smanjenju porezne obveze (porezna utaja) ili prisvajanju PDV-a (od nezakonita povrata), ili se radi istodobno o oba oblika.²⁴⁸ Prema Keenu, „najučinkovitiji način borbe protiv prijevara temeljenih na povratu PDV-a je snažnije slijediti logiku PDV-a.“²⁴⁹

Nadalje, sve te prijevare ovise i o složenosti modela: jesu li u prijevaru uključeni samo domaći ili međunarodni sudionici te radi li se o pojedinačnoj operaciji ili o nizu lažnih transakcija (kružne prijevare). Utaja i nezakonito prisvajanje PDV-a pojavljuju se u različitim oblicima kao produkt gospodarske aktivnosti koja se odvija u sivoj ekonomiji te rezultira brojnim poslovima u lancu stvarnih i lažnih transakcija i sudionika od kojih je najčešći nestajući trgovac (*missing trader*).²⁵⁰

Svi oblici PDV prijevara imaju za posljedicu kršenje neutralnosti PDV-a, pri čemu se ističe stvarna uloga sudova u rješavanju slučajeva koji se odnose na prijevarne transakcije unutar sustava PDV-a, a sve s ciljem očuvanja neutralnosti PDV-a.

Zahtjevi načela neutralnosti kroz analizu sudske prakse dovode do učinaka u doktrini zlorabe prava u sustavu PDV-a u kojem je Sud EU-a ignorirao „umjetne“ transakcije i korištenje „porezne prednosti“ (*tax advantage*) suprotno važećim odredbama te sustav PDV-a učinio pravednijim. Isto se odnosi na primjenu načela „znao ili morao znati“ za isporuke povezane utajom PDV-a. Konačno, presude Suda EU-a, a posebno one vezane za prijevarne transakcije u sustavu PDV-a, obvezujuće su za sve države članice što poziva na kontinuirano usklađivanje

²⁴⁸ S. Fedeli, F. Forte, op. cit., str. 143.–166.

²⁴⁹ M. Keen, op. cit., str. 17.

²⁵⁰ F. Borselli, op. cit., str. 7.- 8.

nacionalnih propisa s pravnom stečevinom EU-a i ujednačenu primjenu u svim državama članicama. O navedenome će biti više riječi u nastavku poglavlja.

Načini borbe protiv prijevара u sustavu PDV-a različiti su obzirom na oblike i trend prijevара u današnjem vremenu. Diferencijacija mogućnosti suzbijanja prijevара odnosi se na strukturalna rješenja (mekanizam prijenosa porezne obveze i mehanizam brze reakcije), rješenja uz pomoć administrativne suradnje između država članica i na tehnološka rješenja (*VAT locator number* -VLN, *digital VAT* – D-VAT i *Real time VAT* – Rtvat).²⁵¹

Sadašnje digitalno jedinstveno tržište (globalna e-trgovina, usluge digitalne ekonomije) usmjerilo je modernizaciju sustava PDV-a u digitalnom dobu - ViDA - *VAT in the Digital Age* izmjenom Direktive 2006/112/EZ u vezi s pravilima PDV-a za digitalno doba.²⁵² Pored ove izmjene paket ViDA uključuje i izmjene dva zakonodavna akta: Uredbu o administrativnoj suradnji²⁵³ i Provedbenu uredbu Vijeća.²⁵⁴

To je opsežan paket mjera koje se odnose na digitalnu isporuku dobara i usluga putem obveznog e-izdavanja računa, digitalno izvještavanje u stvarnom vremenu i naplatu PDV-a putem digitalnih platformi. Cilj ovih mjera je suzbijanje prijevара i olakšavanje poslovanja s intencijom smanjenja jaza u naplati PDV-a i sprječavanja prekograničnih prijevernih transakcija u svrhu povećanja prihoda od PDV-a u EU.

5.1. Zloporaba direktiva iz područja poreza na dodanu vrijednost

Borba protiv zloporabe i utaje PDV-a sadržana je i u Direktivi Vijeća 2006/112/EZ kroz njezine provedbene mjere. Također i Sud EU-a u svojoj praksi daje okvire za utvrđenje okolnosti, u slučaju kojih se poreznom obvezniku osporava primjena prava koja proizlaze iz te direktive, poput prava na odbitak pretporeza ili prava na izuzeće od plaćanja PDV-a. Pritom Sud EU-a

²⁵¹ Sonja Cindori, Ana Zakarija, „Prevencija prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije“, Pravni vjesnik: Časopis za pravna i društvena pitanja Pravnog fakulteta u Osijeku, god. 32, br. 3-4, 2016./2017., str. 79.–84.

²⁵² Direktiva Vijeća (EU) 2025/516 od 11. ožujka 2025. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, Službeni list Europske unije, L 2025/516, 25. 3. 2025. Države članice trebaju implementirati pravila u svoje nacionalno zakonodavstvo. Najvažnije izmjene trebale bi stupiti na snagu do 1. srpnja 2028.

²⁵³ Uredba Vijeća (EU) 2025/517 od 11. ožujka 2025. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 u vezi s aranžmanima o administrativnoj suradnji u području PDV-a potrebnim za digitalno doba, Službeni list Europske unije, L 2025/517, 25. 3. 2025.

²⁵⁴ Provedbena uredba Vijeća (EU) 2025/518 od 11. ožujka 2025. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u vezi sa zahtjevima za informacijama za određene sustave PDV-a, Službeni list Europske unije, L 2025/518, 25. 3. 2025.

pojašnjava da je u određenim slučajevima zbog neispunjenih uvjeta dovoljno utvrđenje neprimjenjivosti prava i upušta se u analizu pojedinog slučaja zbog mogućeg utvrđenja zlorabe ili počinjenja porezne utaje odnosno sudjelovanja u njoj.

Doktrina zlorabe prava (*abuse of law doctrine*) je pravno načelo koje sprječava porezne obveznike da koriste zakonske odredbe na način koji je protivan njihovoj svrsi, a isključivo radi izbjegavanja plaćanja poreza.²⁵⁵ Pritom će porezno tijelo smatrati da je posao sklopljen u pravnoj formi koja odražava stvarnu situaciju te će biti oporeziv po stvarnom sadržaju.

Premda je doktrina zlorabe prava EU-a nastala 1974.,²⁵⁶ to nije utjecalo na područje PDV-a do 2006. kada je Sud EU-a proširio tu doktrinu na područje PDV-a kao „opće načelo prava EU-a bez obzira na nacionalnu mjeru koja se provodi u državama članicama“.²⁵⁷

Sud EU-a odlučio je 1974. u predmetu *Van Binsbergen*²⁵⁸ o slobodi pružanja usluga unutar EU-a bez diskriminacije temeljem boravišta davatelja usluga. Pritom je pojasnio da države članice mogu iznimno propisati posebna pravila za određenu struku (pravne usluge) u svrhu zaštite javnog interesa i osiguranja pravednog provođenja postupka pred nacionalnim sudom. Ova je presuda označila prijelomni trenutak u osiguravanju stvarnog jedinstvenog tržišta usluga u EU-u.

Doktrinu zlorabe prava Sud EU-a proširio je 2006. na područje PDV-a s posljedicom da porezna tijela, uz određene okolnosti, moraju zanemariti umjetne (artificijelne, virtualne)

²⁵⁵ Katarina Ott, Hrvoje Arbutina, Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 1. Doktrina zlorabe prava tradicija je kontinentalnog pravnog sustava (prvenstveno njemačkog i francuskog) te je njen ekvivalent u anglosaksonskom pravnom krugu doktrina prevlasti sadržaja nad formom, a obje su usmjerene na suzbijanje zlorabe prava kada porezna tijela ne mogu uzeti u obzir građansko-pravnu formu kojom se u nekom poslu koristio porezni obveznik, a koja nema tržišnu osnovu.

²⁵⁶ Rita de la Feria, „Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax“, *Common Market Law Review*, vol. 45, br. 2, 2008., str. 395.–441., u kojem je autorica analizirala slučaj u kojem je Sud EU-a prvi put utvrdio postojanje općeg načela zabrane zlorabe prava.

²⁵⁷ 257. Court of Justice of the European Union, Press Release No. 123/17, Luxembourg, 22 November 2017: „The prohibition of abusive practices in the sphere of VAT is applicable regardless of a national measure giving effect to it in Member States“, dostupno na: www.curia.europa.eu.

²⁵⁸ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-33/74, Johannes Henricus Maria van Binsbergen protiv Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, ECLI:EU:C:1974:131, od 3. prosinca 1974. Sud ističe da sloboda obavljanja usluga ne sprječava države članice u zahtjevima da određeni davatelji usluga imaju uobičajeno boravište u državi, u kojoj je taj uvjet usmjeren na održavanje pravila struke – osobito pravila što vrijede za organizaciju, kvalifikacije, profesionalnu etiku, nadzor i odgovornost te su obvezujuća za davatelje usluga koji žive u državi u kojoj se obavlja usluga i stoga što žive u drugoj državi članici, davatelji usluga izbjeci će ta pravila. Tijekom postupka pred nacionalnim sudom zastupnik je prebacio prebivalište iz Nizozemske u Belgiju, a mogućnost zastupanja klijenta pred tim sudom osporena mu je temeljem nizozemskog zakona jer samo osobe s prebivalištem u Nizozemskoj imaju zakonsko pravo zastupati na sudu. Iako je tu postojala izravna povezanost činjenice da je usluga preseljena u drugu državu te gubitka njihove kvalifikacije da zastupaju klijente na sudu, promjena prebivališta davatelja usluge bila bi ocijenjena kao zloraba prava, ako je glavni razlog za premještanje u Belgiju bio bijeg od profesionalnog pravila ponašanja u vezi s aktivnošću zakonskog zastupnika u Nizozemskoj.

transakcije u području PDV-a u slučajevima kada one pružaju određene „porezne prednosti“ (*tax advantage*), tj. smanjenje, isključenje ili odgađanje poreza, odnosno ostvarenje porezne povlastice kakva, posve ili djelomično, ne bi bila provediva bez neke sheme ili postupka, i „porezne prednosti nasuprot svrsi propisa o PDV-u“. Također, zaključuje o postojanju napetosti na jednoj strani - načela zlorabe zakona, a na drugoj - načela pravne sigurnosti i slobode poduzetničke aktivnosti zbog ograničavanja porezne obveze.²⁵⁹

Valjanost pravnog oblika djelovanja treba ispitati temeljem konkretne porezne norme, odnosno je li korištena pravna forma u skladu sa samom poreznom odredbom te je li svrha određene porezne norme dati poticaj za poduzetničko djelovanje poreznog obveznika.²⁶⁰ Ukoliko se utvrdi primjena umjetne pravne norme sa svrhom korištenja porezne pogodnosti, a s ciljem izbjegavanja porezne obveze, potrebno je nadalje utvrditi ima li smisla obavljanje gospodarske djelatnosti poreznog obveznika bez porezne pogodnosti.

Iako sučeljen s brojnim primjerima izbjegavanja nacionalnog zakonodavstva ili pravila koja se primjenjuju u drugim državama članicama u odnosu na problematiku PDV-a,²⁶¹ Sud EU-a može izbjeći primjenu doktrine zlorabe prava u duljem razdoblju. To potvrđuje sudska praksa u predmetu *Centralan Property (C-63/04)* koja se odnosi na ispravak odbitka pretporeza za kapitalna dobra i koncepta gospodarskog korištenja imovine.²⁶² Presuda definira kada se promjene u korištenju nekretnina ili opreme smatraju transakcijom izjednačenom s isporukom

²⁵⁹ Sanda Kapetanović, „Zloupotreba Direktive o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji“, Porezni vjesnik, br. 4, Zagreb, 2012., str. 44.

²⁶⁰ Ana Dujmović, *Zabrana zlorabe prava u poreznom pravu Europske unije* (doktorski rad), Pravni fakultet Sveučilišta u Mostaru, Mostar, 2015., str. 127. Po utvrđenju svrhe konkretne porezne norme, primarno je utvrditi je li porezna odredba neutralna ili ne u odnosu na konkretno djelovanje poreznog obveznika. To pretpostavlja utvrđivanje je li porezna odredba utjecala na ponašanje poreznog obveznika i je li takav utjecaj u skladu s općim ciljevima i svrhom cjelokupnog propisa. Vidjeti više: Vanessa Ruiz Almendral, „Tax Avoidance...“, op. cit., str. 141.

²⁶¹ Joep Swinkels, „Halifax Day: Abuse of law in European VAT“, *International VAT Monitor*, vol. 17, br. 3, 2006., str. 173.–181.

²⁶² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-63/04, *Centralan Property Ltd protiv Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:773, od 15. prosinca 2005. U ovom slučaju sveučilište je steklo zgradu stoga je isporučilo na neodređeno vrijeme (*freehold*) jednoj od svojih podružnica (*Centralan*), a zatim je unajmilo natrag pod opcijom oporezivanja. Nakon dvije godine, *Centralan* je odobrio najam na 999 godina za 6,37 mil. GBP drugim podružnicama sveučilišta (*Inhoco*) koji je također preuzeo ugovor o najmu zgrade sa sveučilištem za preostalo razdoblje najma, iako se nije odlučio za oporezivanje. Najam je oslobođen PDV-a, a u cilju sprječavanja izravnjanja pretporeza koji je u početku bio odbijen, *Centralan* je nakon tri dana prenio i ostatak vlasničkih prava (*freehold reversion*) na sveučilište u ukupnom iznosu od 1000 GBP, s dodatkom PDV-a. Sud EU-a je ispravio PDV što ga je obračunalo sveučilište, uz obrazloženje da se, radi izravnjanja *Centralanova* temeljnog odbitka pretporeza, dvije blisko povezane transakcije (izuzeti najam i obrnuti *freehold*) moraju uzeti u obzir zajedno. Budući da naknada za najam (više od šest mil. GBP), oslobođen oporezivanja, znatno premašuje vrijednost prijenosa vlasničkih prava (1000 GBP) što je oporezivo, Sud je donio odluku da *Centralan* treba vratiti poreznom tijelu gotovo cijeli pretporez što ga je odbio u početku za preostali dio razdoblja izravnjanja.

dobara, s ciljem sprječavanja neopravdanog odbitka i zlorabe PDV-a. To je često citirana presuda u europskoj sudskoj praksi vezano za sustav PDV-a i načelo njegove neutralnosti.

Drugi slučaj izbjegavanja primjene doktrine zlorabe prava u duljem razdoblju od strane Suda EU-a odnosi se na slučaj *RAL (C-452/03)*²⁶³ u kojem je Sud odlučio da je mjesto oporezivanja zabavnih igara (automati za igre na sreću) ono mjesto gdje se te usluge fizički obavljaju.

Međutim, Sud EU-a nije mogao naći racionalno rješenje za izbjegavanje plaćanja poreza u slučajevima *Halifax*²⁶⁴ i *University of Huddersfield*,²⁶⁵ bez oslanjanja na doktrinu zlorabe prava. Upravo je presudom *Halifax* Sud EU-a definirao koncept zabrane zlorabe prava u području PDV-a kojim se omogućuje poreznim tijelima da ospore umjetne transakcije sklopljene isključivo radi ostvarivanja porezne prednosti. S tim u vezi, Sud EU-a je dao obrazloženje kako bi se u praksi utvrdila zloraba transakcija putem:

- objektivnih kriterija koji se odnose na stjecanje poreznih prednosti unatoč formalnoj primjeni uvjeta iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ posljedica kojih je obračunana, ali neplaćena porezna obveza, što je u suprotnosti sa svrhom tih odredbi;
- subjektivnih kriterija kojima je cilj stjecanje porezne prednosti, tj. smanjenja, isključenja ili odgađanja porezne obveze;
- kriterija novčanog tijeka, odnosno postojanje transakcija između povezanih društava usmjerenih na izbjegavanje poreza i na prijenos profita ili koristi prema matičnom društvu;

Najbitnije posljedice presude *Halifax* su, ukoliko porezno tijelo dokaže da su zadovoljeni uvjeti postojanja zlorabe zakonskih propisa navedenih u ovoj presudi Suda, uskrata prava na odbitak pretporeza za umjetno stvorene transakcije iz kojih nije ostvarena nikakva stvarna ekonomska svrha, već je osnovni cilj izbjegavanje plaćanja PDV-a.

²⁶³ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-452/03, *RAL (Channel Islands) Ltd i dr. protiv Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:289, od 12. svibnja 2005. Radi se o postupku izbjegavanja plaćanja PDV-a društva RAL koje posluje s aparatima za zabavu u Velikoj Britaniji od područja države članice do jednoga od Kanarskih otoka, tj. mjesta izvan EU-a. Navedeno društvo je smatralo da se obavljene usluge oporezuju samo u mjestu sjedišta tvrtke, što je opovrgnuto stajalištem Suda EU-a prema kojemu se mjestom isporuke zabavnih usluga smatra ono u kojemu ih se fizički obavlja.

²⁶⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd protiv Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:121, od 21. veljače 2006. Halifax je financijska institucija koja priznaje stopu odbitka 5%. Uz primjenu složenih sustava koja obuhvaćaju tri ovisna društva i točan broj vremenskih transakcija, Halifax smatra da je uspio izbjeći gotovo ukupan nepriznat pretporez za gradnju četiriju call-centara.

²⁶⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-223/03, *University of Huddersfield protiv Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:124, od 21. veljače 2006. Sveučilište Huddersfield, također sa stopom odbitka od 5%, htjelo je smanjiti nepriznat pretporez za gradnju dviju zgrada dajući ih u relativno nizak najam na osnovu povjerenja, uz ponovno unajmljivanje za malo veći najam.

Sud EU-a zaključio je da dopuštanje poreznim obveznicima da izbjegavaju porez ili odbiju cijeli pretporez, iako u kontekstu njihova uobičajenog tržišnog poslovanja nemaju ili im je ograničeno pravo na odbitak pretporeza, u suprotnosti s načelom porezne neutralnosti, odnosno svrhom Direktive Vijeća 2006/112/EZ što pravo EU-a prenosi u nacionalno zakonodavstvo.

U presudama *Halifax* i *University of Huddersfield* učinak je postupaka, što su ih primijenili sudionici, smanjenje nepriznatog pretporeza. Međutim, u praksi ima i zloraba u kakvima se povećava porezna prednost (*tax advantage*) obveznika, tj. ako se na različite načine smanjuje ili odgađa namirenje porezne obveze odnosno koriste porezne povlastice.

Ova doktrina zlorabe prava upravo služi kao zaštita od izbjegavanja plaćanja poreza i osigurava da sustav PDV-a ostane neutralan, tako da porezni obveznici ne mogu koristiti pravne praznine ili formalne lance transakcija s namjerom ostvarenja konkurentske prednosti nad poštenim poreznim obveznicima.

U tom kontekstu Sud EU-a upozorava da države članice mogu odabrati oblike i metode provedbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ kakve najbolje osiguravaju željeni učinak i da njezin prijenos u nacionalno zakonodavstvo ne zahtijeva nužno zakonodavno djelovanje u svakoj državi članici. Navedena Direktiva se može, ovisno o sadržaju, prenijeti i u općemu pravnom kontekstu, tako da formalno ponovno donošenje njezinih odredbi u pojedinim nacionalnim odredbama, nije ni nužno.

Temeljem sudske prakse Suda EU-a proizlazi granica između izbjegavanja podmirenja obveze plaćanja PDV-a i zlorabe prava u vezi s PDV-om:²⁶⁶

- a) zloraba prava na području PDV-a postoji ako ima za posljedicu smanjenje nepriznatoga ulaznog poreza ili ukupnog iznosa izlaznog poreza, uključivši povezane strane u primanju određenih dobara ili umjetnu podjelu usluga povezanih strana, kada bi ih se moralo smatrati jednom uslugom za svrhe PDV-a;
- b) zloraba prava na području PDV-a ne postoji ako prouzrokuje samo prednost novčanog tijeka u obliku širenja poreznog tereta u duljem vremenskom slijedu, i to očito nije zloraba porezne prednosti, tj. ostvarenje porezne povlastice, koja sasvim ili djelomično ne bi bila provediva bez primjene nekog postupka ili ukoliko obveznici

²⁶⁶ S. Kapetanović, op. cit., str. 52.

kreativno koriste različita tumačenja odredbi zajedničkog sustava PDV-a država članica pa i ako radi takve kreativnosti uopće ne plaćaju PDV.

Iz naprijed opisanog, zloraba prava je širok pojam i prema Pukala i Ismailov „radnje obuhvaćene tim pojmom također uključuju kružnu prijevaru s PDV-om, ali se ne može utvrditi predstavlja li porezna prijevara zlorabu prava, iako je važno da zloraba prava neće uvijek poprimiti oblik porezne ili kružne prijevare.“²⁶⁷

Uvođenjem doktrine zlorabe prava Sud EU-a učinio je sustav PDV-a pravednijim jer je postao manje podložan različitim vrstama postupaka umjetnog izbjegavanja porezne obveze kod obveznika koji nemaju pravo na ukupan odbitak pretporeza ili osoba koje nisu porezni obveznici. Također koncept zlorabe prava ima i učinak uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja zbog posezanja za umjetnim postupcima usmjerenima na smanjenje izlaznog poreza. Načelo zlorabe zakona pripada u načelna prava EU-a, iako postoji određena proturječnost tog načela i načela pravne sigurnosti EU-a zbog toga što direktive ne smiju nametati obveze pojedincima. Ono se, dakle, primjenjuje samo kad nacionalno zakonodavstvo država članica sadrži odredbu protiv zlorabe prava koja je dovoljno precizna i jasna da osobe mogu spoznati vlastita prava i obveze u punom opsegu.

S tim u vezi i Adam Smith ističe da „suprotno svim uobičajenim pravnim načelima, zakon najprije stvara iskušenje, a zatim kažnjava one koji mu podlegnu“.²⁶⁸

5.2. Doktrina Europskog suda pravde „znao ili morao znati“

U svojoj sudskoj praksi Sud EU-a utvrdio je da se na pravo EU-a ne može pozivati u svrhu utaje ili zlorabe PDV-a. Raširenost prijevara u vezi s PDV-om na području EU-a u različitim oblicima nezakonitog djelovanja, od sive ekonomije do lanca kružnih prijevara s nestajućim trgovcem (*missing trader*) smanjuje porezne prihode nužne za financiranje javnih potreba svake države članice.

²⁶⁷ Jerzy Pukała, Taner Ismailov, „The abuse of law clause with respect to VAT“, Scientific Papers of the Silesian University of Technology: Organization and Management Series, br. 189, 2023., str. 289. Vidi povezanu raspravu u: Andrzej Mudrecki, Klauzula przeciwno unikaniu opodatkowania w podatku od towarów i usług, Wolters Kluwer, Varšava, 2018.

²⁶⁸ Charles Adams, Za dobro i zlo: Utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006., str. 293. Vidi povezanu raspravu u: Adam Smith, The Wealth of Nations, 1776., str. 561.–564

Stoga je, uz Direktivu Vijeća 2006/112/EZ, obveza svake države članice primijeniti presude Suda EU-a u postupku ispravnosti iskazivanja prava na odbitak PDV-a, odnosno prava na oslobođenje PDV-a na isporuke u EU-u. Zakonski propisi svih država članica izravno se oslanjaju na presude Suda EU-a, koje su kao takve prenesene u njihova nacionalna zakonodavstva.

U sudskoj praksi povezanoj s kružnom prijevarom unutar EU-a²⁶⁹, Sud EU-a razvio je doktrinu „znao ili morao znati“²⁷⁰ koja proizlazi iz spojenih presuda *Kittel* i *Racolta Recycling*.²⁷¹ (dalje: *Kittel*). Ova doktrina iz presude *Kittel* važna je kada se radi o ostvarivanju prava na odbitak pretporeza jer se temelji na mogućoj uskrati prava na odbitak pretporeza, ako se utvrdi postojanje objektivnih dokaza o poslovanju poreznog obveznika s nestajućim trgovcem, odnosno kad je kao primatelj isporučenih dobara *znao ili mogao znati* da je ta isporuka povezana s prijevarama u PDV-u.

Donošenjem presude *Kittel* nastala je prekretnica u postupanju poreznih tijela u poreznim istragama i nadoknadi štete u proračunu nastale od organiziranih PDV prijevara. Ovdje je ključan dokaz poreznog tijela utvrditi da je porezni obveznik *znao ili mogao znati* da je isporuka koja mu je obavljena dio PDV prijevare koja je dovela do utaje poreza. Oспорavanje pretporeza temeljem načela *Kittel* može se primijeniti na sve sudionike kod kojih se na osnovu objektivnih kriterija utvrdi da su znali ili morali znati da su sudjelovali u transakciji koja je povezana s izbjegavanjem plaćanja poreza, neovisno o njihovoj poziciji u lancu isporuka. Temeljni uvjet je da je negdje u lancu isporuka došlo do prijevarnog izbjegavanja plaćanja PDV-a, tj. izravne štete za proračun. Pri tome nije bitno je li iznos pretporeza osporen i porezni dug naplaćen od nekog drugog sudionika u lancu. Najvažnije je postojanje veze s nastankom duga zbog prijevarnih radnji, a nije bitno gdje je u lancu transakcija taj gubitak nastao.

Načela su razrađena kao epilog presude Suda EU-a u slučaju *Kittel*,²⁷² koji je utvrdio sljedeće:

²⁶⁹ Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava: Vodič za dobru praksu suzbijanja prijevara s PDV-om unutar Zajednice, Projektna skupina Fiscalisa FPG082, Zagreb, 2013., str. 74.

²⁷⁰ Doktrina „znao ili morao znati“ (engl. *knew or ought to have known*) temeljno je pravno načelo koje se koristi za utvrđivanje subjektivne odgovornosti ili nesavjesnosti neke osobe. Vidi: Zbirka sentenci, Vrhovni sud Republike Hrvatske i drugi sudovi Republike Hrvatske, dostupno na: sudovi.hr.

²⁷¹ Presuda Suda EU (CJEU) u spojenim predmetima C-439/04, Axel Kittel protiv belgijske države i C-440/04, Recolta Recycling SPRL protiv belgijske države, ECLI:EU:C:2006:446, od 6. srpnja 2006.

²⁷² Slučaj je dobio ime po Axelu Kittel, vlasniku belgijske tvrtke Computime, koja je od nestajućeg trgovca kupila računalne komponente i našla se u lancu PDV prijevara. Bit je slučaja pitanje je li tvrtka znala ili mogla znati da posluje s nestajućim trgovcem, tj. da je dio vrtljuka prijevara u sustavu PDV-a. Nacionalni britanski sud presudio je da Kittel nema pravo na povrat pretporeza zbog poslovanja s nestajućim trgovcem, dok je Sud EU-a presudo da – jedino ako je Computime *znao ili mogao znati* da posluje s nestajućim trgovcem – ne može odbiti pretporez.

- obveznika koji je znao ili mogao znati da je svojom kupnjom sudjelovao u prijevornoj transakciji utaje PDV-a, mora se, prema odredbama Direktive vijeća 2006/112/EZ, smatrati sudionikom prijevare, svejedno je li profitirao takvom preprodajom dobara (čl. 56.)
- obveznik u takvoj situaciji pomaže počiniteljima prijevare i postaje njihov sudionik (čl. 57.)
- takvo tumačenje zakonskih odredbi otežavajuće je za počinjenje prijevornih transakcija te radi njihova sprječavanja djeluje preventivno (čl. 58.)
- ako se utvrdi, uzimajući u obzir objektivne čimbenike, da je isporuka obavljena obvezniku koji je znao ili mogao znati da je svojom kupnjom sudjelovao u prijevori povezanoj s utajom PDV-a, može se odbiti pravo na odbitak pretporeza (čl. 61.).

Sušтина presude su tri ključne provjere (testa) koji se moraju provesti da bi se utvrdilo načelo „znao ili morao znati“.²⁷³

1. postojanje prijevare
2. povezanost transakcije s tom prijevornom radnjom
3. porezni obveznik je znao ili morao znati da je uključen u prijevaru: porezni obveznik mora poduzeti sve mjere opreza kako ne bi bio upleten u prijevaru (vidjeti presudu *FTI Touristik*)²⁷⁴

Potvrđni odgovori na navedene provjere nalažu da zahtjev za povrat pretporeza treba odbiti.

U vezi s navedenom provjerom vrlo važno je, nakon utvrđivanja potencijalnog lanca prijevare, prikupiti sve informacije potrebne za dokazivanje prijevare. U tuzemnom lancu prijevare može se dokazati otkrivanjem nestajućeg trgovca (*missing tradera*) i izbjegavanja plaćanja PDV-a umanjenjem obveze korištenjem ulaznih računa tuzemnih dobavljača. Međutim, teže je dokazati prijevaru koja se odnosi na kupce iz drugih država članica, tzv. tranzitna društva (*conduit*) čija je ključna uloga prikrivanje traga novca i dobara koja preuzima od nestajućeg trgovca i prebacuje ih sljedećim društvima u lancu prijevare (tzv. *bufferima*), stvarajući privid legalnog poslovanja. U tom slučaju za dokazivanje prijevare potrebne su dobro dokumentirane i konkretne informacije o prijevori koju je nestajući trgovac počinio u državi članici kupca. Te informacije se prikupljaju razmjenom podataka između poreznih tijela država članica.

²⁷³ M. Marinelić, R. Vuletić, op. cit., str. 80.- 81.

²⁷⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-99/18, Finanzamt Bingen-Alzey protiv FTI Touristik GmbH, ECLI:EU:C:2019:565, od 4. srpnja 2019. U ovoj presudi Sud EU-a navodi da se porezni obveznici koji poduzmu sve mjere opreza koje se od njih mogu razumno zahtijevati, kako bi osigurali da njihove transakcije nisu povezane s utajom, moraju pozivati na zakonitost tih transakcija bez rizika od gubitka svojeg prava na odbitak pretporeza

Zatim je potrebno opisati lanac društava koja su predmet istrage. Ključno je dokazati odnos između poreznog obveznika koji je počinio prijevaru i onog kod kojega treba utvrditi obvezu.

Posljednji je korak dokazati sudjelovanje obveznika uključenih u prijevaru.

U slučaju Kittel treba primijeniti više standarde dokaza kako bi se utvrdilo je li porezni obveznik znao ili mogao znati da je u lancu prijevare, tj. treba uzeti u obzir objektivne kriterije utemeljene na činjenicama, odnosno da je: postojalo neispunjavanje (neplaćanje) obveze PDV-a; obveza lažno iskazana; transakcija povezana sa svjesnim izbjegavanjem plaćanja poreza na prijevarni način; te vjerojatnost da je isporučitelj trebao znati za povezanost transakcije s prijevnim radnjama.

U tom slučaju poseže se za produljenim postupkom provjere nestajućeg trgovca i njegova plaćanja porezne obveze te prikupljanjem dokaza o činjenicama iz kojih se može utvrditi prijevara, odnosno prepoznati porezni gubitak u lancu isporuke koji je nastao zbog neispunjavanja porezne obveze i dokazati objektivnu činjenicu da je isporučitelj trebao znati da su obavljene transakcije povezane s prijevarom.

Čimbenici da je transakcija povezana s prijevarom su: u lancu transakcija cirkuliraju ista dobra sa sličnom maržom; u vrijeme prodaje dobra nisu dostupna, nego se nalaze kod špeditera; dobra nikad fizički nisu primljena; uvjete plaćanja uobičajeno određuje treća strana (plaćanje na račune u *off shore* zonama); u transakcijama nema gubitka; plaćanja se obavljaju istoga dana i dobra mijenjaju vlasnika u istome danu; dobra nisu osigurana; ne postoje formalni pisani ugovori; ne postoji jasan dokaz o vlasništvu dobara; te se poduzetniku u lancu transakcija javlja drugi poduzetnik s malo ili nimalo iskustva na tržištu, a nudi dobit u poslovima velike vrijednosti.²⁷⁵

Konačno, prije primjene slučaja Kittel treba pažljivo i potpuno dokumentirati način funkcioniranja tržišta poreznih obveznika i njihov model poslovanja, provjeriti jesu li isporuke obavljene u poslovne svrhe, postojanje transakcija i dokaze o istima.

Naročita pozornost u primjeni načela Kittel usmjerena je na proširenje postupka provjere, prikupljanje dokaza te na dubinsku analizu i procjenu rizika.

Prikupljanje dokaza za utvrđivanje prijevare postiže se iskazivanjem različitih činjenica iz kojih se može izvući zaključak. Cilj je spoznati da je riječ o prijevari prepoznavanjem poreznoga

²⁷⁵ Sanda Kapetanović, „Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om“, Porezni vjesnik, br. 4, Zagreb, 2015., str. 129.–130.

gubitka u lancu isporuka i dokazati da je neplaćanje porezne obveze, odnosno izgubljeni porez posljedica prijave, a ne rezultat prihvatljive poslovne greške.²⁷⁶

Prilikom prikupljanja dokaza važno je spoznati da porezni obveznik nije reagirao na činjenice očito prijave naravi, odnosno da je nepromišljeno propustio doznati s kim posluje i tko mu isporučuje dobra, nego je, suprotno onome što bi učinio razuman i iskren poduzetnik, „zatvarao oči“ pred jasnim činjenicama.

Slijedom toga, nužno je prepoznavanje rizika prijave s nestajućim trgovcem na različite načine. Jedan je način dokazivanja utvrditi da se *missing trader* svojevolumno doveo u položaj neizvršavanja obveze plaćanja PDV-a pomoću uputa o izvršenju plaćanja od trećih strana i time dokazati da nisu ni imali namjeru plaćanja obveze PDV-a. Drugi način dokazivanja namjere sudionika u prijavi pri njegovu ulasku u transakcije odnosi se na razdoblje od upisa u registar obveznika PDV-a do počinjenja prijave kao i na njegov opseg poslovanja u tom razdoblju.²⁷⁷

Nadalje, dubinska analiza i procjena rizika treba odgovoriti na pitanja o glavnoj djelatnosti kupca, načinu prodaje dobara i tržištima na koja ih namjerava plasirati, kao i o tome zahtijeva li kupac neku neuobičajenu aktivnost ili dogovor što nije primjeren normalnom tržišnom poslovanju (npr. dogovori o neuobičajenu obliku prijevoza ili plaćanja).

Posljednji dokaz za primjenu presude Kittel prilikom osporavanja odbitka pretporeza, koji se, za razliku od prethodno opisanih činjeničnih dokaza zasniva na vjerojatnosti, je doktrina *znao ili morao znati*. Na to se nadovezuju Jackson i Brown ističući razumijevanje koncepta „znati“ i „sumnjati“ („*know*“ and „*suspect*“).²⁷⁸

²⁷⁶ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-576/15, Maya Marinova ET protiv Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila“ odel „Varna“ pri Centralno upravljenje na Narodnata agencija za prihode, ECLI:EU:C:2016:740, od 5. listopada 2016. Sud u t. 39. presude navodi: „Nevođenje knjiga, koje omogućuje primjenu PDV-a i njegov nadzor od strane poreznog tijela te neknjiženje izdanih i plaćenih računa mogu spriječiti pravilnu naplatu poreza i stoga dovesti u pitanje pravilno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a. Slijedom toga, pravo EU-a ne sprječava države članice da takve povrede smatraju utajom poreza i da u takvom slučaju odbiju ostvarenje prava na odbitak.“

²⁷⁷ Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava, op, cit., str. 74.

²⁷⁸ Grahame Jackson, Harriet Brown, „The Interaction of the Duty to Make a Suspicious Activity Report under the Proceeds of Crime Act“, Bulletin for International Taxation, vol. 77, br. 12, 2023., str. 4.–5. Pojmom „znanje“ filozofi su se bavili tisućljećima, ali se usvaja uobičajeno značenje znanja – biti svjestan promatranjem, istraživanjem ili informiranjem, dok „sumnja“ u svom uobičajenom značenju je stanje nagađanja ili pretpostavke gdje nedostaje dokaz te se postavlja pitanje je li sumnja dio spektra znanja. Prema autorima, informacija ili druga dotična stvar mora dati „razumne osnove za znanje ili sumnju“ te ističu da je ovo potpuno objektivan test i da bi to trebalo biti jasno u svakoj pravnoj tradiciji. Moglo bi se smatrati da postoji neravnoteža u sustavu koji nameće obvezu onima koji nerazumno sumnjaju i na toj osnovi mogu dati informacije koje nisu potrebne, kao i onima koji su potpuno pošten, ali loše informirani.

Izravni dokazi je li porezni obveznik znao da je uključen u prijevaru PDV-a rijetko su dostupni. Međutim, zaključak o tome je li porezni obveznik znao ili morao znati da je njegova transakcija bila povezana s prijevarom može se izvesti iz niza posrednih dokaza o načinu izvršenja te transakcije. Nadalje, pri razmatranju je li porezni obveznik morao znati za povezanost transakcije s prijevarom bitni su opća upućenost poreznog obveznika, prijevarena obilježja lanca transakcija te način na koji je porezni obveznik zanemario negativne pokazatelje iz svoje dubinske analize i procjene rizika.

Razrađeni dokazi u slučaju Kittel, što proizlaze iz opisanih širih okolnosti i većih standarda dokaza, utemeljuju bit ovog slučaja da je porezni obveznik znao ili morao znati za sudjelovanje u prijevarnim transakcijama.

Zaključno, iz presude Kittel proizlazi da se poreznom obvezniku koji ima dokaz o obavljenoj isporuci ili usluzi i ima račun sa zakonski propisanim elementima, ne može osporiti pravo na odbitak pretporeza bez obzira na to što zbog prijevarnog postupanja neće biti plaćen PDV naveden na računu koji je izdao dobavljač poreznog obveznika ili PDV koji je obračunan negdje ranije ili naknadno u lancu isporuka, osim ako se ne utvrdi da je porezni obveznik *znao ili morao znati* da je isporuka koja mu je obavljena dio PDV prijevare koja je dovela do porezne utaje.

Stoga je presuda Kittel ključna, pri osporavanju prava na odbitak pretporeza, za isporuke povezane s prijevarama PDV-a. Njezinu važnost naglašavaju i autori Terra i Kajus navodeći da je „Sud EU-a podsjetio, presuđujući u brojnim slučajevima, da zakonodavstvo EU-a mora biti određeno, a njegova primjena predvidljiva za one na koje se odnosi te da se zahtjev za pravnu sigurnost mora još strože poštivati u slučaju pravila koja mogu imati financijske posljedice, kako bi oni na koje se to odnosi mogli točno znati opseg obveza koje im nameću.“²⁷⁹

5.3. Presude Europskog suda pravde u odnosu na prijevarne transakcije unutar sustava poreza na dodanu vrijednost

Sud EU-a bori se protiv prijevara unutar sustava PDV-a uspostavljanjem načela koja ujednačavaju provedbu nacionalnog zakonodavstva država članica i bogate sudske prakse s temeljnim ciljem osiguranja neutralnosti PDV-a. Praksa Suda EU-a u svojim presudama

²⁷⁹ B. Terra, J. Kajus, op. cit., str. 57. Citirano nije slučaj samo kada porezni obveznik aktivno sudjeluje u prijevari i nezakonito stječe korist, već i kada je porezni obveznik svjestan prijevare, ali stoji po strani bez stjecanja ikakve prednosti. U borbi protiv prijevara nema mjesta za „nelojalnost prema poreznoj upravi“.

najprije analizira primjenu redovnih pravila oporezivanja, a potom se bavi daljnjom analizom moguće zloporabe, porezne utaje i drugih prijevornih transakcija. Međutim, osnovno pravilo Suda EU-a u borbi protiv prijevora je da se pravo na odbitak pretporeza ne može ostvariti ako je transakcija dio prijevora, ali se to pravo može uskratiti jedino temeljem objektivnih dokaza.

S tim u vezi, Sud EU-a upravo u konkretnim slučajevima pojašnjava redovna pravila oporezivanja utemeljena na materijalnim uvjetima koji podrazumijevaju stvarnu isporuku i analogno tome stvarnu obvezu plaćanja PDV-a te opravdani odbitak pretporeza, s druge strane. Međutim, razlučuje okolnosti kada porezni obveznik koristi poreznu prednost ili sudjeluje u prijevornim radnjama kada se pravo na odbitak pretporeza ne primjenjuje.

Budući da se radi o širokom spektru mogućih nedoumica oko prava na odbitak pretporeza, praksa Suda EU-a oslanja se na konzistentna pravila primijenjena u analizi pojedinog slučaja i razrađena ovisno o okolnosti konkretnog slučaja. Pravila koja Sud EU-a primjenjuje jednostavna su i razumljiva te analiza svakog pojedinog slučaja polazi od relevantnih okolnosti. U sličnim okolnostima zaključci o mogućnosti primjene odbitka pretporeza naizgled su različiti. Međutim, uvidom u analizu konkretnog slučaja vidljivi su i razlozi različitih zaključaka i ključnih razlika koje su dovele to takve odluke.

Sudska praksa Suda EU-a značajno doprinosi razumijevanju odredbi o odbitku pretporeza i njihovoj primjeni u konkretnom slučaju i u borbi protiv prijevora polazi od temeljnog pravila: pravo na odbitak pretporeza ne može se ostvariti ako je transakcija dio prijevora, ali se to pravo poreznim obveznicima može uskratiti samo na temelju objektivnih dokaza. Sud EU-a bori se protiv prijevora s PDV-om uspostavljanjem strogih načela koja uspostavljaju ravnotežu između nacionalnog zakonodavstva i temeljnog prava na neutralnost PDV-a. Pojmovi zloporabe i porezne utaje u odredbama su Direktive Vijeća 2006/112/EZ, ali njihovo pojašnjenje te pravila utvrđenja ustanovljena su sudskom praksom Suda EU-a.

Tako, prema sudskoj praksi Suda EU-a, za postojanje zloporabe moraju biti ispunjeni sljedeći uvjeti:²⁸⁰

- rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, ostvarivanje je porezne pogodnosti u suprotnosti s ciljem tih odredbi

²⁸⁰ Tanja Rašić Krajinović, „Porezni tretman u slučaju zloporabe ili porezne utaje – sudska praksa (II. dio)“, Porezni vjesnik, br. 9, Zagreb, 2024., str. 77.

- iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti

Za postojanje porezne utaje, odnosno sudjelovanja u njoj, Sud EU-a razrađuje potpuno različita pravila ovisno o okolnostima pojedinog slučaja. Ipak, temeljno je da te okolnosti moraju biti objektivno utvrđene, što je isključivo u nadležnosti nacionalnih sudova. Posljedica utvrđenja bilo koje vrste prijevanih transakcija predstavlja uskratu prava poreznom obvezniku, što je također uspostavljeno sudskom praksom Suda EU-a. Svaki slučaj u kojem se to pravo preispituje Sud EU-a promatra o odnosu na pravila Direktive Vijeća 2006/112/EZ polazeći od njegova općeg pojma i značaja. S obzirom na okolnosti pojedinog slučaja, Sud EU-a stavlja naglasak na pojedini segment. Međutim, ista pravila, primijenjena na slično pitanje na koje Sud EU-a daje odgovor, dovode do drugačijeg ishoda u tumačenju.

S tim u vezi, Mikula smatra da „nastojanja i postignuća Suda EU-a u tumačenju i izgradnji normi unutar sustava PDV-a teško je osporiti, a da su jezik i način razmišljanja predstavljeni u sudskoj praksi Suda EU-a često previše složeni i nerazumljivi.“²⁸¹ Svoj stav vezuje uz složenost i nedostatak jasnoće u presudi Suda EU-a *Budimex*.²⁸² i na kraju zaključuje da je sudska praksa Suda EU-a značajno poboljšala sustav PDV-a te što je razumljivija, to će imati veći utjecaj, i obrnuto.

Temelj mnogih presuda Suda EU-a su, već naprijed u radu, obrađene ključne presude i načela vezane za prijevare u sustavu PDV-a: presude *Halifax* (načelo zabrane zlorabe) u kojoj je Sud EU-a utvrdio da se u slučaju zlorabe PDV-a moraju poništiti porezne pogodnosti za umjetne transakcije stvorene samo s ciljem izbjegavanja PDV-a, a ne radi stvarne gospodarske aktivnosti i presude *Kittel* (načeli znao ili morao znati) koja predstavlja test savjesnosti, tj.

²⁸¹ Paweł Mikula, „Are the CJEU judgments on VAT too hard to understand?“, Kluwer International Tax Blog, dostupno na: <https://legalblogs.wolterskluwer.com>. Sadržaj pojmova kao što su: ekonomska aktivnost, oporezive aktivnosti, zloraba zakona, dobra vjera, pravo na odbitak i slično, duboko su ukorijenjeni u razmišljanjima stručnjaka u području PDV-a, s jedne strane, dok su teško razumljivi prosječnom korisniku jezika i prava, s druge strane.

²⁸² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-224/18, *Budimex S.A. protiv Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, ECLI:EU:C:2019:347, od 2. svibnja 2019. *Budimex* je poljska tvrtka koja se bavi građevinskim i instalacijskim radovima. Prema poljskom zakonodavstvu, oporezivanje tih usluga ovisi o trenutku njihovog završetka. Prema Mikuli, nije bilo jasno (i – zbog nejasnoće u presudi – još uvijek jest) treba li se usluga smatrati završenom na dan kada su radovi de facto završeni ili nakon formalnog prihvatanja dovršenih radova od strane klijenta u obliku izvještaja. Mikula nastavlja analizirati pojedine stavke obrazloženja Suda EU-a u ovoj presudi kritizirajući njezin tijek argumentiranja. Na koncu ipak pretpostavlja da postoje značajni razlozi ovakvog načina interpretacije Suda EU-a, ali istodobno skreće pozornost da su jezik i obrazloženje Suda EU-a u nekim slučajevima teško razumljivi te da možda zahtijevaju razmišljanje i poduzimanje nekih koraka.

prijelomnu presudu koja definira odgovornost poreznog obveznika budući je Sud EU-a presudio na sljedeći način: ako je u lancu transakcija povezan s utajom PDV-a, porezni obveznik gubi pravo na odbitak pretporeza ako je znao ili mogao znati da sudjeluje u tim prijevarnim transakcijama.

U nastavku rada daje se kratki sažetak ranije sudske prakse vezane za uskratu prava na odbitak pretporeza i prava na izuzeće PDV-a na isporuke unutar i izvan EU-a u borbi protiv prijevara s PDV-om, čije značajke su bitne u prikazu stajališta i zaključaka novijih presuda i rješenja Suda EU-a.

*Presude Suda EU-a C-80/11 i C-142/11*²⁸³

U spojenim predmetima *Mahageben* i *David* porezna tijela ne mogu zahtijevati od poreznog obveznika provođenje potrebnih provjera radi otkrivanja nepravilnosti i prijevara vezanih uz PDV. Za takve provjere uvijek su odgovorna porezna tijela koja moraju dokazati da je sam porezni obveznik sudjelovao u prijevari ili posjedovao naznake vezane uz prijevaru koje je morao provjeriti. Sud EU-a naglasio je da se pravo na odbitak pretporeza ne može automatski uskratiti poštenim obveznicima samo zato što je drugi sudionik u lancu, izvan njihove kontrole, nesavjestan ili fiktivan i jer mu je porezno tijelo retroaktivno izbrisalo PDV ID broj, a što je protivno načelu proporcionalnosti.

*Presuda Suda EU-a C- 324/11*²⁸⁴

U presudi *Toth* istaknuto je, kao i u opisanoj presudi *Mahagaben i David*, da porezna tijela ne smiju automatsku uskratiti pravo na odbitak pretporeza kupcu samo zato što izdavatelj računa nije prijavio svoje radnike ili je brisan iz poslovnog registra. U presudi je, nadalje, istaknuto da porezna tijela ne mogu prisiliti porezne obveznike (kupce, primatelje računa) na provođenje potrebnih provjera vezano za izdavatelja računa kako bi otkrili nepravilnosti ili prijevaru

²⁸³ Presuda Suda EU (CJEU) u spojenim predmetima C-80/11 i C-142/11, *Mahagében kft protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:373, od 21. lipnja 2012.

²⁸⁴ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-324/11, *Gábor Tóth protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:549, od 6. rujna 2012.

povezanu s PDV-om. Za takve provjere uvijek su odgovorna porezna tijela. Međutim, porezni obveznici dužni su imati odgovarajuće račune za isporučena dobra i obavljene usluge.

Opisane presude štite načelo neutralnosti i osiguravaju pravnu sigurnost za porezne obveznike, sprječavajući odgovornost za propuste njihovih dobavljača. Osim toga, uvijek je moguće uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da je porezni obveznik znao ili mogao znati da je transakcija koja je osnova za primjenu prava na odbitak pretporeza bila povezana s prijevarom koju je počinio izdavatelj računa ili neki drugi trgovac u ranijoj fazi u lancu isporuka.

Presuda Suda EU-a C-539/08²⁸⁵

U presudi *Facet* Sud EU-a utvrdio je da se odbitak pretporeza na iskazano stjecanje dobara ne može izvršiti ako su dobra stečena pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u državi članici EU-a različitoj od države članice u kojoj su dobra stvarno isporučena.

U ovom postupku radi se o isporukama u nizu sudionika kružnih prijevara: nizozemsko društvo Facet kupovalo je dobra od talijanskog društva i isporučivalo ih društvu Cypriot koje je imalo poreznog zastupnika u Grčkoj. Društvo Facet je dostavilo svoj nizozemski PDV broj talijanskom društvu. Društvo Cypriot obavljalo je isporuke nestajućem trgovcu u Španjolskoj. Dobra su prevožena iz Italije izravno u skladište u Španjolskoj, gdje ih je preuzimalo španjolsko tampon društvo (*buffer*). Nizozemsko porezno tijelo zatražilo je razmjenu informacija od grčkog i španjolskog poreznog tijela. Primijećeno je da u Španjolskoj postoji nestajući trgovac.

Društvo Facet kupovalo je dobra u Italiji sa svojim nizozemskim PDV brojem i ostvarivalo stjecanja unutar EU-a (koristilo odbitak pretporeza na stjecanje unutar EU-a) i obavljalo isporuke unutar EU-a u Grčku društvu Cypriot (koje je imalo grčki PDV broj), a koje je dobra prodavalo španjolskom nestajućem trgovcu.

Facet je dogovarao prijevoz dobara iz Italije izravno u Španjolsku, pri čemu je isti vlasnik dobara sve dok Cypriot ne izvrši plaćanje za dobra. U trenutku kada Cypriot obavi plaćanje za ta dobra, ona su već u skladištu u Španjolskoj i preuzima ih španjolsko tampon društvo.

²⁸⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-539/08, D.H. H. Facet BV protiv Rijksbelastingdienst/Douane West, ECLI:EU:C:2010:217, od 21. travnja 2010.

Iako su u ovom slučaju uključena tri društva, ovdje nije riječ o trostranom poslu²⁸⁶. Naime, društvo Facet trebalo je biti registrirano u državi članici isporuke dobara, tj. u Španjolskoj. Međutim, društvo Facet nije imalo španjolski PDV broj, nego je za navedenu transakciju koristilo svoj nizozemski PDV broj.

Iz opisanog proizlazi da dobra koja su oporezovana kao stjecanje unutar EU-a za koja se smatra da su izvršena u državi članici koja je izdala PDV broj, u stvarnosti nisu ušla u tu državu članicu. Sud EU-a odlučio je da je društvo Facet izvršilo dvostruko stjecanje: u državi članici u kojoj je otprema završila i u državi članici čiji je PDV broj Facet koristio pri kupnji dobara u Italiji. Stoga Facet nema pravo na odbitak PDV-a na stjecanje u Nizozemskoj sve dok se ne ispune obveze u državi članici u kojoj otprema završava - Španjolska. Navedena odluka Suda EU-a sredstvo je za suzbijanje kružnih prijevара i zlorabe trostranih poslova.

*Presuda Suda EU-a C-273/11*²⁸⁷

U presudi *Mescek-Gabona* ključna je odluka Suda EU-a da je, u osnovi, legitimno odbiti prodavatelju pravo na izuzeće od PDV-a za isporuku unutar EU-a, uz pretpostavku da je utvrđeno temeljem objektivnih dokaza da prodavatelj nije ispunio obveze u pogledu prikupljanja dokaza, ili da je znao ili trebao znati da je obavljena transakcija dio porezne prijevare koju je počinio kupac, a da nije poduzeo sve razumne korake kako bi spriječio sudjelovanje u toj prijevari. Prodavatelju se ne može uskratiti izuzeće od PDV-a za isporuku unutar EU-a samo zato što je porezno tijelo druge države članice izbrisalo iz registra PDV broj kupca, s retroaktivnim učinkom od datuma te prodaje, iako je broj brisan nakon što su dobra isporučena.

U ovom postupku *Mescek-Gabona* (M-G), mađarsko društvo koje se bavi proizvodnjom žitarica, duhana i stočne hrane, zaključilo je ugovor s talijanskim društvom Agro-Trade (A-T) o prodaji 1000 t uljane repice. Ovdje se radi o isporuci dobara unutar EU-a koja je oslobođena PDV-a. Nakon ukrcaja dobara prijevoznik je tu količinu unio u međunarodne tovarne listove (CMR). Prema ugovoru isporuka je obavljena na prostoru prodavatelja u Mađarskoj, što je potvrđeno zapisima o vaganju dobara i računima izdanim na temelju tih evidencija. Prve primjerke popunjenih isprava prodavatelj je preslikao, dok je izvorne zadržao prijevoznik.

²⁸⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, op. cit., članak 141.

²⁸⁷ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:547, od 6. rujna 2012.

Isprave sa četrdeset serijskih brojeva u slijedu vraćene su prodavatelju s adrese kupca u Italiji. Račun izdan društvu A-G nije bio plaćen. Razmjenom informacija mađarskih i talijanskih poreznih tijela utvrđeno je da A-G nije pronađen na prijavljenoj adresi u Italiji i da nikada nije plaćao PDV te je ocijenjen kao nestajući trgovac. Njegov PDV broj objavljen je retroaktivno, ali je bio valjan u trenutku izdavanja računa. Društvo M-G nije moglo dokazati da su dobra ne samo otpremljena u Mađarskoj, nego i stigla na odredište u drugoj državi članici - Italiji.

Iz opisanog slučaja i presude Suda EU-a proizlazi i njezina bit da se izuzeće za isporuku unutar EU-a može odbiti ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da prodavatelj nije ispunio svoje obveze u pogledu dokazivanja ili da je znao ili trebao znati da su njegove isporuke bile dio PDV prijevare, a nije poduzeo svaki razuman korak kako bi spriječio počinjenje prijevare.

Međutim, prodavatelju se ne može uskratiti izuzeće za isporuke unutar EU-a samo zato što je porezno tijelo druge države članice retroaktivno izbrisalo PDV broj kupca nakon isporuke dobara, što je protivno načelu proporcionalnosti.

Iz opisane presude zaključuje se da kršenje odredbi o PDV-u dovodi do prijevare s PDV-om, a što se u ovom slučaju pokazalo, budući da dobra nisu otpremljena izvan Mađarske. Pritom je bitno istaknuti da kršenje odredbi o PDV-u uključuje i situaciju kada je primatelj dobara znao ili je trebao znati da je dobavljač prekršio pravila o PDV-u fakturiranjem isporuke koja je izvršena samo radi izbjegavanja PDV-a korištenjem izuzeća. Stoga se može tvrditi da se prijevara s PDV-om odnosi na jedno ili više kršenja pravila vezanih za PDV.

*Presuda Suda EU-a C-285/11*²⁸⁸

U presudi *Bonik*, vezano za uskratu prava na odbitak pretporeza, Sud EU-a odredio je da porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: mora biti porezni obveznik; dobra moraju biti stvarno isporučena i usluge stvarno obavljene (materijalni uvjeti); i isporuke moraju biti izvršene kao oporezive transakcije. Ako su navedeni uvjeti ispunjeni, pravo na odbitak PDV-a može biti uskraćeno samo ako je porezni obveznik znao ili je morao znati da je u ostalim fazama lanca isporuke počinjena prijevara.

²⁸⁸ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-285/11, Bonik EOOD protiv Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ - Varna pri Centralno upravljenie na Narodnata agencija za prihodite, ECLI:EU:C:2012:774, od 6. prosinca 2012.

S obzirom na prijevaru počinjenu u ranijim ili kasnijim fazama isporuke, smatra se da isporuka zapravo nije izvršena, ako nije utvrđeno temeljem objektivnih dokaza da je porezni obveznik znao ili trebao znati da je ta transakcija povezana s PDV prijevarom u nekom dijelu lanca isporuke, što bi nadležni sud trebao provjeriti. Činjenica da dobavljač prethodne isporuke nije pronađen ili je izbrisan iz registra djelatnosti ne znači automatski da stvarna isporuka nije izvršena prema sljedećem kupcu u lancu isporuka. Ukoliko porezno tijelo tvrdi da stvarna isporuka dobara nije postojala, nego samo fiktivni račun odnosno fiktivna transakcija, odnosno da je riječ o prijevari, ono mora pružiti objektivne dokaze za postojanje prijevare. Poreznom obvezniku se ne smije uskratiti pravo na odbitak PDV-a ako nije znao niti mogao znati da je njegov dobavljač ili drugi sudionik u lancu isporuke sudjelovao u poreznoj prijevari, nego je, kao što je već istaknuto, teret dokazivanja o postojanju prijevare s PDV-om na poreznom tijelu.

Presuda Suda EU-a u slučaju Bonik ključna je odluka vezana za pravo na odbitak pretporeza i borbu protiv PDV prijevara, a utemeljena na jednoj od najvažnijih presuda Kittel i njezinog načela *znao ili morao znati* koje se može primijeniti temeljem objektivnih dokaza na sve sudionike u lancu isporuke prilikom sumnje na transakcije povezane s PDV prijevarom. Pritom je važno naglasiti da nije presudan odgovor na pitanje je li poduzetnik izvršio dubinsku analizu svog poslovnog partnera, već je li trebao znati kako je jedino razumno objašnjenje okolnosti u kojima se odvijala njegova transakcija povezanost s prijevarnom utajom PDV-a (*fraudulent evasion*).²⁸⁹

*Presuda Suda EU-a C-653/18*²⁹⁰

Presuda Suda EU-a *Unitel* odnosi se na odbijanje prava na izuzeće od PDV-a na isporuke dobara izvan EU-a. Sud EU-a utvrdio je da se pravo na izuzeće PDV-a pri izvozu ne smije uskratiti ako su dobra fizički napustila područje EU-a i ako postoje dokazi o izvozu, čak i ako identitet primatelja u trećoj zemlji nije poznat. Pritom je naglasio, u vezi načela neutralnosti i proporcionalnosti da države članice, ne smiju uvjetovati izuzeće od PDV-a formalnim uvjetima (navođenje točnog primatelja dobara) ako su ispunjeni materijalni uvjeti (stvarna isporuka

²⁸⁹ Izraz *fraudulent evasion* uključuje prijevarno izbjegavanje plaćanja poreza (*fraudulent tax evasion*) – kazneno djelo utaje poreza, prijevarno izbjegavanje carine (*fraudulent evasion of duty*) i kružne prijevare (*carousel fraud*) - oblik prijevarnog izbjegavanja PDV-a. Vidjeti natuknicu na mrežnoj edukacijskoj platformi Europske komisije: Taxedu, dostupno na: <https://taxedu.campaign.europa.eu>.

²⁹⁰ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-653/18, „Unitel“ Sp. z o.o. protiv Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2019:876, od 17. listopada 2019.

dobara izvan područja EU-a uz objektivne dokaze – vjerodostojnu dokumentaciju da su dobra fizički napustila područje EU-a).

Nadalje, Sud EU-a poziva se i na raniju sudsku praksu (vidjeti po analogiji C-275/18, Milan Vinš, t. 21., od 28. ožujka 2019., ECLI:EU:C:2019:265) u kojoj, kao prvo, podsjeća da na temelju članka 146. stavka 1. točki (a) i (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ države članice izuzimaju isporuke dobara koje na odredište izvan EU-a otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime, ili kupac odnosno netko drugi u njegovo ime. Ta odredba mora se tumačiti zajedno s člankom 14. stavkom 1. Direktive vijeća 2006/112/EZ, prema kojem se „isporukom dobara“ smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

Iz navedenih odredbi proizlazi da je izvoz izvršen i da je izuzeće PDV-a pri izveznoj isporuci primjenjivo kad je pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnika preneseno na kupca i kad su dobra fizički napustila područje EU-a. S tim u vezi, Sud EU-a u ranijoj sudskoj praksi ističe da je isporuka dobara objektivne naravi i da se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija, bez obveze poreznog tijela da istražuje i utvrđuje namjeru poreznog obveznika ili subjekta koji nije taj porezni obveznik, a sudjeluje u lancu isporuka.

Kao drugo, Sud EU-a ističe da države članice, u skladu s člankom 131. Direktive Vijeća 2006/112/EZ trebaju utvrditi uvjete pod kojima se izuzimaju transakcije izvoza u svrhu osiguranja pravilne primjene izuzeća predviđenih tom direktivom i sprječavanja prijevara u vezi s PDV-om. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna obilježja. Osim toga, načelo fiskalne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim zahtjevima. Međutim, Sud EU-a naglašava da neispunjavanje formalnih uvjeta može dovesti do odbijanja izuzeća od PDV-a ako se time sprječava iznošenje određenog dokaza o ispunjavanju materijalnih uvjeta. Stoga, ako nedostatak identifikacije stvarnog kupca u određenom slučaju sprječava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku dobara izvan područja EU-a, ta okolnost može dovesti do odbijanja prava na izuzeće PDV-a pri izvozu.

S druge strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza i prijevarnim transakcijama koje dovode u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a, ne može se pozivati na načelo fiskalne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a. Stoga, ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio utaje poreza od strane kupca, i ako nije poduzeo sve razumne mjere vezane za izbjegavanje takve prijevarne transakcije, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a.

Sud EU-a u svojoj odluci ističe da...“u takvim okolnostima pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkama (a) i (b) Direktive vijeća 2006/112/EZ treba odbiti ako nedostatak identifikacije stvarnog kupca sprječava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku dobara u smislu te odredbe ili se utvrdi da je porezni obveznik znao ili morao znati da je ta transakcija bila dio utaje počinjene na štetu zajedničkog sustava EU-a. Kada je pravo na izuzeće od PDV-a predviđeno navedenim člankom odbijeno, treba smatrati da predmetna transakcija ne predstavlja oporezivu transakciju i stoga ne daje pravo na odbitak pretporeza.“

Iz navedenog nedvosmisleno proizlazi zaključak da se Sud EU-a vodi svojim pravilima prema kojima u slučaju neispunjenih formalnih uvjeta može doći do odbijanja prava na izuzeće PDV-a za isporuku izvan EU-a (izvoz), i to: ako nemogućnost identifikacije stvarnog kupca sprječava dokazivanje da se radi o isporuci dobara (materijalni uvjet) ili ako se utvrdi da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija bila dio utaje počinjene na štetu zajedničkog sustava PDV-a, odnosno proračuna EU-a.

U ovom slučaju Sud EU-a obrazlaže da se porezna utaja koju je počinio sudionik transakcija u nizu, sa sjedištem izvan EU-a, reflektira na porezni tretman jednako kao da je njegovo sjedište u EU-u. Također, Sud EU-a u ovom slučaju zaključuje da, ako se odbije pravo na izuzeće u predmetnim okolnostima, nije došlo do isporuke dobara u smislu odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ te se ne radi o oporezivoj transakciji i ne daje se pravo na odbitak pretporeza.

Kršenje jednog ili više pravila o PDV-u nužan je uvjet za postojanje PDV prijevare s akcentom na namjeru sudionika. Takva prijevarena usmjerena je na ugrožavanje samog sustava PDV-a bilo koje države članice ili, pak, i države izvan EU-a. Prema Mikuli, posebno vrijedi istaknuti slučaj u predmetu *Unitel* za koji smatra da „Sud EU-a nije utvrdio obilježja koja se odnose na PDV prijevaru.“²⁹¹

Također ova presuda *Unitel* primjenjuje se i u praksi poreznog nadzora vezanog za kružne prijevare unutar i izvan EU-a, pri čemu porezni obveznik sa svojim povezanim društvima u i

²⁹¹Paweł Mikuła, „What Is VAT Fraud?“, Kluwer International Tax Blog, dostupno na: <https://legalblogs.wolterskluwer.com>. Autor ističe da je u predmetu C-653/18, *Unitel*, izbjegnuto ukrajinski PDV. Konkretno, radilo se o poljskom društvu koje je prodavalo mobilne telefone ukrajinskim korisnicima i to dokumentiralo računima izdanim nepostojećim društvima s namjerom da stvarnim kupcima omogući izbjegavanje plaćanja ukrajinskog PDV-a. Iz navedenog se može zaključiti da je prijevarena s PDV-om ponašanje usmjereno na ugrožavanje PDV sustava države članice, a ne PDV sustava bilo koje države izvan EU-a.

izvan EU-a sudjeluje u kružnoj prijeviri koristeći model *fiktivnog izvoza*²⁹² kojim porezni obveznik u državi članici EU-a samo fiktivno (djelomično ili potpuno) obavlja izvoznju transakciju, i to nakon neprijavljenog stjecanja dobara iz druge države članice, koristeći izuzeće od PDV-a na izvoz, dok istodobno ta dobra koja nisu napustila područje EU-a, prodaje bez računa u svojoj državi članici ili na tržištu EU-a, iako je fiktivno koristio izuzeće od PDV-a za nepostojeći izvoz tih istih dobara.

Budući da se u ovom slučaju sve transakcije fiktivnog izvoza obavljaju između povezanih društava u kojima je ista odgovorna osoba znala ili morala znati da je transakcija koju je obavilo njegovo povezano društvo iz EU-a istodobno dio utaje poreza njegova dva povezana društva kao fiktivnih kupaca izvan EU-a, a nisu poduzete razumne mjere kako bi se to izbjeglo (analogija slučaj C-653/18, Unitel), takvom se poreznom obvezniku (fiktivnom izvozniku) odbija pravo na izuzeće od PDV-a.

Iz naprijed opisanog slučaja porezno tijelo je utvrdilo da ne postoji vjerodostojan dokaz o robnom tijeku dobara unutar EU-a, koja su potom fiktivno prikazana za izvoz, a s druge strane, postoji dokaz o neprijavljenom stjecanju tih dobara u EU-u. Stoga je nepobitno da je porezni obveznik iz EU-a fiktivnim izvozom počinio prijevaru na štetu zajedničkog sustava PDV-a u EU-u jer je znao ili morao znati da osporena transakcija fiktivnog izvoza, koja je dio utaje počinjene na štetu proračuna EU-a, predstavlja oporezivu transakciju.

*Presuda Suda EU-a C-430/19*²⁹³

U presudi *SC C. F. SRL* ključna je odluka Suda EU-a da načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava PDV-a, od strane država članica, osobito načela neutralnosti i pravne sigurnosti, treba tumačiti na način da im je u suprotnosti sljedeća činjenica: ako nacionalno porezno tijelo ima neutemeljene sumnje u vezi stvarnog izvršenja ekonomskih transakcija na temelju kojih je izdan fiskalni račun, poreznom obvezniku na kojega je naslovljen taj račun bude odbijeno pravo na odbitak pretporeza ako on, osim navedenog računa, nema druge dokaze o postojanju izvršenih ekonomskih transakcija.

²⁹² P. Bejaković, op. cit., str. 100.–101. Karakteristika ove kružne prijevare je da dobra nikad ne završe u maloprodaji, odnosno nisu dostupna za potrošnju, nego ih se, fiktivno ili stvarno, vraća u države članice te ih se koristi za pokretanje novog lanca prijevare.

²⁹³ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-430/19, SC C.F. SRL protiv Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, ECLI:EU:C:2020:429, od 4. lipnja 2020.

U ovom postupku SC C. F. SRL sporno je to što je porezno tijelo osporilo pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku, rumunjskom društvu CF, čija je glavna djelatnost iskorištavanje šumskih resursa. Pravo se temeljilo na ulaznom računu za primljenu uslugu, pri čemu nije bilo popratne dokumentacije te je porezno tijelo smatralo da su transakcije između poreznog obveznika i njegovih dobavljača bile fiktivne jer potonji nisu imali tehničku i logističku sposobnost za pružanje usluga za koje su izdali račune.

Nastavno na navedeno u ovom se slučaju postavlja sljedeće pitanje: protivi li se načelima neutralnosti i pravne sigurnosti postupak poreznog tijela kojim uskraćuje pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku jer uz ulazni račun ne posjeduje druge dokaze o izvršenju ekonomskih transakcija u okolnostima kada porezno tijelo ima neutemeljene sumnje u pogledu njihova stvarnog izvršenja?

U analizi ovog slučaja Sud EU-a podsjeća da je pravo na odbitak pretporeza temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a te se, u svojoj biti, ne može ograničiti. Nadalje, borba protiv eventualne prijevare i zlorabe PDV-a predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, pri čemu je Sud EU-a presuđivao da se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava EU-a u svrhu prijevare ili zlorabe. Stoga je na nacionalnim poreznim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak pretporeza ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlorabe. Iako se to odnosi na slučaj kada porez utaji sam porezni obveznik, jednako tako se odnosi i na poreznog obveznika koji je znao ili trebao znati da je sudjelovao u transakciji koja je dio utaje PDV-a.

Sud EU-a iznosi stajalište da objektivne elemente trebaju utvrditi porezno tijelo i nacionalni sud u skladu s nacionalnim pravom, budući da pravo EU-a ne predviđa pravila o dokazivanju utaje PDV-a, s tim da ne smiju ugroziti učinkovitost prava EU-a odnosno moraju poštovati prava zajamčena Poveljom EU-a o temeljnim pravima.²⁹⁴

S tim u vezi, Sud EU-a naglašava da određivanje mjera koje se mogu zahtijevati od poreznog obveznika vezano za ostvarenje prava na odbitak pretporeza, a radi potvrde da njegove transakcije nisu dio utaje PDV-a koju je počinio dobavljač prije njega u transakciji, u bitnome ovisi o okolnostima konkretnog slučaja. Države članice ne smiju uvjetovati ostvarivanje prava na odbitak pretporeza isključivo posjedovanjem popratne dokumentacije dobavljača ako porezni obveznik posjeduje valjani račun i dokaze da je usluga stvarno obavljena.

²⁹⁴ Povelja EU-a o temeljnim pravima, op. cit., članak 50.

U ovom slučaju Sud EU-a ističe značaj osnovnih načela koja uređuju provedbu zajedničkog sustava PDV-a, s naglaskom da se porezni obveznik ne može pozivati na ta načela u slučaju prijevare PDV-a ili zloporabe. Napominje da postojanje prijevare ili zloporabe PDV-a dokazuje porezno tijelo temeljem objektivnih elemenata u postupku koji uređuje nacionalno pravo. Međutim, naglašava da taj postupak ne smije ugroziti učinkovitost prava EU-a.

U slučaju kada se ne radi o prijevari PDV-a ili zloporabi, nego samo o neutemeljenoj sumnji poreznog tijela u pogledu stvarnog izvršenja ekonomskih transakcija, Sud EU-a smatra da ne bi trebalo uskratiti pravo na odbitak PDV-a poreznom obvezniku ako on, osim fiskalnog računa, za tu transakciju ne posjeduje popratnu dokumentaciju o njezinu izvršenju. Odbijanje prava na odbitak pretporeza u tom bi slučaju bilo protivno načelu neutralnosti i pravne sigurnosti. Stoga je ova presuda bitna za porezne obveznike jer štiti pravo na odbitak pretporeza koje porezno tijelo ne smije automatski uskratiti, osim ako dokažu sudjelovanje poreznog obveznika u utaji PDV-a.

Rješenje Suda EU-a C-610/19²⁹⁵

U ovom slučaju Vikingo Fovallalkozo Kft. Sud EU-a odlučivao je o dokazivanju sudjelovanja poreznog obveznika u utaji PDV-a, i to obrazloženim rješenjem²⁹⁶, a ne presudom.

Odluka Suda EU-a glasi: *Direktivu Vijeća 2006/112/EZ, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da joj je protivna nacionalna praksa prema kojoj porezno tijelo poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a plaćenog za stjecanje dobara koja su mu isporučena zato što računi vezani uz te transakcije nisu vjerodostojni jer, kao prvo, izdavatelji tih računa nisu mogli proizvesti ta dobra i isporučiti ih zbog manjka potrebnih sredstava i ljudskih resursa te su navedena dobra stoga stečena od druge, neidentificirane osobe, kao drugo, nisu poštovana nacionalna računovodstvena pravila, kao treće, lanac isporuka koji je doveo do navedenog stjecanja nije bio gospodarski opravdan i, kao četvrto, određene ranije transakcije koje su dio tog lanca isporuka sadržavaju*

²⁹⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:673, od 3. rujna 2020.

²⁹⁶ Temeljem članka 99. Poslovnika Suda, Sud EU-a može odlučiti obrazloženim rješenjem kad je pitanje postavljeno u prethodnom postupku jednako pitanju o kojem je Sud EU-a već odlučivao, kad se odgovor na takvo pitanje može jasno izvesti iz sudske prakse, ili kad odgovor ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika. Vidi pročišćeni tekst: Poslovnik Suda, Službeni list Europske unije, L 265/1, 25. 9. 2012., dostupan na: europa.eu.

nepravilnosti. Kako bi opravdao takvo odbijanje, mora u dovoljnoj mjeri dokazati da je porezni obveznik aktivno sudjelovao u prijavi ili da je znao ili morao znati da su navedene transakcije bile dio prijave koju je počinio izdavatelj računa ili bilo koji drugi subjekt koji je djelovao u početku navedenog lanca isporuka, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Ovom odlukom Sud EU-a utvrđuje da porezno tijelo ne smije uskratiti pravo na odbitak pretporeza isključivo temeljem formalnih nedostataka ili pretpostavki o prijavi PDV-a. Pritom naglašava da je za uskraćivanje prava na odbitak pretporeza nužno pravno dokazati aktivno sudjelovanje poreznog obveznika u prijavi, uz poštovanje načela neutralnosti i proporcionalnosti.

Naime, mađarskom društvu Vikingo porezno tijelo je osporilo pravo na odbitak pretporeza temeljem računa za koje je smatralo da nisu vjerodostojni jer potječu iz fiktivnih transakcija. Međutim, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelima fiskalne neutralnosti, učinkovitosti i proporcionalnosti mora se tumačiti kao onemogućavanje nacionalne prakse prema kojoj porezno tijelo uskraćuje poreznom obvezniku pravo na odbitak pretporeza za isporučena dobra, a temeljem računa koje ne smatraju vjerodostojnim iz razloga navedenih u odluci Suda EU-a. Za takvo odbijanje mora se dokazati pravnim standardima da je porezni obveznik bio sudionik PDV prijave, odnosno da je znao ili trebao znati da su te transakcije dio prijave od strane izdavatelja računa ili bilo kojeg drugog sudionika prijave iz ranijih faza transakcija.

Sudska praksa na koju se Sud EU-a pozvao u svojoj odluci obrazloženoj rješenjem odnosi se na analogiju naprijed opisanih presuda Mahagaben i David (spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11) i Bonik (C-285/11).

Rješenje Suda EU-a C-108/20²⁹⁷

Slučaj *HR* odnosi se na odbitak pretporeza za dobra koja su predmet prijave PDV-a u prethodnim fazama tog lanca. Predmet je proizašao iz zahtjeva za preliminarnu odluku upućenog od strane Financijskog suda Berlin-Brandenburg Sudu EU-a u vezi prava na odbitak pretporeza kada je prijevera PDV-a o kojoj je porezni obveznik znao ili trebao znati počinjena u prethodnoj fazi iako porezni obveznik nije u njoj sudjelovao.

²⁹⁷ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-108/20, Kazneni postupak protiv HR, ECLI:EU:C:2021:266, od 14. travnja 2021.

Razmatranjem upućenog pitanja Sud EU-a smatrao je prikladnim, također i u ovom slučaju, primijeniti članak 99. Poslovnika Suda²⁹⁸ i rješenjem (ne presudom) potvrditi da porezno tijelo može poreznom obvezniku uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako je znao ili trebao znati da je kupnjom dobara sudjelovao u transakciji povezanoj s prijevaram u lancu PDV-a potvrđujući pritom dosljednu primjenu načela iz ranije sudske prakse (analogija presude Mahagaben i David C-80/11 i C-142/11).

Na tim osnovama Sud (Deseti dom) naređuje:

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ mora se tumačiti tako da ne isključuje nacionalnu praksu prema kojoj se pravo na odbitak ulaznog PDV-a uskraćuje poreznom obvezniku koji je stekao dobra nakon što je bio žrtva prijevare s ulaznim PDV-om počinjene u prethodnom lancu opskrbe i koji je znao ili trebao znati za to, iako nije aktivno sudjelovao u toj prijevarami.

Uskrata prava na odbitak pretporeza, u slučaju da je porezni obveznik znao ili morao znati, podrazumijeva da isti gubi pravo na odbitak PDV-a ako se dokaže da je počinio prijevaru ili da je nesvjesno sudjelovao u transakcijama za koje je objektivno morao znati da su dio lanca PDV prijevare. Odgovornost poreznog obveznika ne ovisi o njegovom aktivnom sudjelovanju u prijevarami i stjecanju izravnog profita, već o sprječavanju prijevarnih transakcija. Ovime Sud EU-a štiti državni proračun od zlorabe i istodobno naglašava da uskraćivanje prava na odbitak pretporeza mora biti strogo utemeljeno na objektivnim dokazima, a ne na pretpostavkama o sustavnoj odgovornosti.

U takvim okolnostima zadržavanje učinka prijevare PDV-a počinjene u ranijoj fazi na sve kasnije transakcije u kojima je porezni obveznik znao ili trebao znati za prijevaru predstavlja nerazmjerno ograničenje na načelo fiskalne neutralnosti.

*Presuda Suda EU-a C-596/21*²⁹⁹

U presudi A Sud EU-a utvrdio je da sva društva u lancu koja su znala ili morala znati za prijevaru nemaju pravo na odbitak pretporeza, čak i ako je njihov dobavljač to znao ili morao znati. Obzirom da se u ovom slučaju radi o kružnoj prijevarami preprodaje rabljenih automobila, uskrata

²⁹⁸ Poslovnik Suda, op. cit., članak 99.

²⁹⁹ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-596/21, Finanzamt Wilmersdorf protiv A, ECLI:EU:C:2022:921, od 24. studenoga 2022.

se odnosi na cjelokupni pretporez na tu određenu transakciju čiji iznos je viši od neplaćenog PDV-a od nestajućeg trgovca (*missing trader*) zbog profitne marže posrednika (*buffer*).

U ovom slučaju radilo se o preprodaji rabljenog automobila koji je društvo A, trgovac i tužitelj iz glavnog postupka protiv Finanzamt M (njemačko porezno tijelo) kupilo od vlasnika, društva C koji se pretvarao da je društvo W, posrednik, uz njegovu suglasnost. Lanac fakturiranja u ovoj kružnoj prijevari je sljedeći: C je W-u izdao račun s PDV-om povodom isporuke, a W je, posredstvom C-a, izdao račun s višim iznosom kupcu A (uključujući PDV). C je evidentirao PDV na svom računu, dok W nije iskazao PDV niti je računovodstveno evidentirao transakciju, uključujući nepostojanje traga i u poreznim prijavama. Iz navedenog proizlazi da PDV, po toj osnovi, nije plaćen. Društvo A zahtijeva, temeljem kupnje spornog automobila, odbitak cjelokupnog pretporeza fakturiranog od posrednika društva W. Porezno tijelo smatra da društvo A ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza niti za jedan iznos plaćen kao pretporez jer je moralo znati za utaju PDV-a koju je počinilo društvo C.

Nacionalni sud smatra da je kupac A, s obzirom na nastanak više događaja, morao provjeriti identitet ostalih ugovornih strana u prodajnom lancu. Ta bi mu provjera omogućila da utvrdi, s jedne strane, da je društvo C namjerno prikrilo svoj identitet, što je moglo imati za cilj počinjenje utaje PDV-a koji se duguje na temelju prodaje spornog automobila i, s druge strane, da društvo W nije imalo namjeru ispuniti svoje porezne obveze.

Temeljem opisanog, došlo je do spora u okviru kojega je od Suda EU-a zatražen odgovor, među ostalim, na prethodna pitanja:

„1. Može li se drugom stjecatelju dobara uskratiti pravo na odbitak pretporeza s osnove stjecanja zato što je morao znati da je prvotni prodavatelj pri prvoj prodaji utajio PDV, iako je i prvi stjecatelj znao da je prvotni prodavatelj pri prvoj prodaji utajio PDV?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: je li uskraćivanje prava na odbitak pretporeza drugom stjecatelju ograničeno na iznos porezne štete nastale utajom?“

Sud EU-a zaključuje da se činjenica da je porezni obveznik stekao dobra ili usluge iako je znao ili morao znati da tim stjecanjem sudjeluje u transakciji povezanom s utajom PDV-a počinjenom u ranijoj fazi u lancu isporuka ili usluga, za potrebe Direktive Vijeća 2006/112/EZ, smatra se sudjelovanjem u toj utaji. Jedini pozitivni čin koji je odlučujući za uskraćivanje prava na odbitak u takvoj situaciji jest stjecanje tih dobara ili usluga. To stjecanje olakšava utaju

omogućavajući stavljanje dotičnih dobara na tržište, što je dovoljno za uskraćivanje prava na odbitak plaćenog PDV-a (vidjeti po analogiji rješenje C-108/20, HR, t. 26. i 34.).

Iz navedenog slijedi: kada je propisno utvrđeno da je drugi stjecatelj znao ili morao znati da postoji utaja PDV-a koju je počinio prvotni prodavatelj, a što nacionalni sud treba provjeriti, činjenica da je prvi stjecatelj dobara također znao za utaju i olakšao je, ne sprječava da se drugom stjecatelju uskrati pravo na odbitak PDV-a plaćenog povodom transakcije obuhvaćene tom utajom ili transakcije do koje je došlo nakon nje.

Vezano za drugo pitanje uskraćuje li se drugom stjecatelju dobara, koja su u fazi koja je prethodila tom stjecanju bila predmet prijevarne transakcije, njegovo pravo na odbitak PDV-a plaćenog na ime te transakcije u cijelosti ili samo do iznosa koji je bio predmet počinjene utaje koja je dovela do porezne štete ako je on znao ili morao znati da je to stjecanje povezano s utajom, Sud EU-a ističe da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava EU-a u svrhu utaje ili zloporabe. Stoga je na nacionalnom sudu da uskrati pravo na odbitak pretporeza ako se, na temelju objektivnih dokaza, utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zloporabe.

Kad je riječ o utaji, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ostvarivanje prava na odbitak pretporeza treba se uskratiti ne samo kad porez utaji porezni obveznik, nego i ako se utvrdi da je porezni obveznik kojem su bila isporučena dobra ili pružene usluge znao ili morao znati da je stjecanjem tih dobara ili usluga sudjelovao u transakciji uključenoj u utaju PDV-a. Takav se porezni obveznik, prema odredbama Direktive vijeća 2006/112/EZ, smatra sudionikom u utaji jer pomaže počiniteljima, neovisno o tome izvlači li ili ne korist od ponovne prodaje dobara ili korištenja uslugom u okviru svojih oporezivih izlaznih transakcija.

Sud EU-a već je imao prilike utvrditi u svojoj praksi kako je porezni obveznik stekao dobra ili usluge, iako je znao ili morao znati da time sudjeluje u transakciji povezanoj s utajom u ranijoj fazi. Takva je okolnost dovoljna da mu se uskrati pravo na odbitak pretporeza, pri čemu nije potrebno utvrđivati postojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda (presuda C-281/20, Ferimet, od 11. studenoga 2021., ECLI:EU:C:2021:910, t. 56.).

Slijedom navedenog, Sud EU-a donio je sljedeću odluku:

1. Članke 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelom zabrane prijave treba tumačiti na način da se drugom stjecatelju dobara može uskratiti pravo na odbitak pretporeza jer je znao ili morao znati za postojanje utaje PDV-a koju je počinio prvotni prodavatelj prilikom prve prodaje, čak i ako je i prvi stjecatelj znao za tu utaju.

2. Članke 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelom zabrane prijevare treba tumačiti na način da se drugom stjecatelju dobara – koja su, u fazi koja je prethodila tom stjecanju, bila predmet prijevarne transakcije koja se odnosila samo na dio PDV-a koji država ima pravo naplatiti – njegovo pravo na odbitak pretporeza mora uskratiti u cijelosti ako je on znao ili morao znati da je to stjecanje povezano s utajom.

Iz opisane presude zaključuje se sljedeće: kada je porezni obveznik znao ili morao znati da je njegovo stjecanje povezano s utajom u bilo kojoj fazi lanca transakcija, pretporez mu se uskraćuje u cijelosti, a ne samo u dijelu za koji je oštećen državni proračun. Odluka Suda EU-a naglašava važnost da porezni obveznici osiguraju provedbu odgovarajuće dubinske analize u nizu transakcija njihovog opskrbnog lanca. U protivnom, ukoliko ne provede razumne provjere (prema načelu Kittel)³⁰⁰ da transakcija nije povezana s prijevarom PDV-a, bit će mu uskraćeno pravo na odbitak cjelokupnog iznosa PDV-a, a ne samo iznosa kojeg je država izgubila zbog prijevare.

Ovom presudom Sud EU-a utvrdio je cilj provođenja testova provjere „znao li morao znati“ da porezni obveznici ne olakšavaju utaju PDV-a, bilo svjesnim sudjelovanjem u prijevari ili neprovođenjem odgovarajućih provjera dužne pažnje, pri čemu se pravo na odbitak pretporeza u potpunosti uskraćuje u slučaju utaje PDV-a.

Važnost ove presude potvrđuje se i u provedenom poreznom nadzoru kružne prijevare PDV-a kod preprodaje rabljenih automobila u kojoj je porezni obveznik, sudionik prijevare u ulozi posrednika (*buffer*) nezakonito iskoristio pretporez temeljem fiktivnih ulaznih računa dvaju društava s obilježjima nestajućeg trgovca (*missing trader*), nedostupna poreznom nadzoru. Oni su uvozili rabljene automobile i izdavali različite račune (druga vozila, drugi datum isporuke, drugi iznosi) krajnjim kupcima i posredniku (*bufferu*) u svrhu korištenja pretporeza. Dokaz da je porezni obveznik posrednik (*buffer*) znao ili morao znati da sudjeluje u prijevari PDV-a je taj što je provedenim nadzorom njegovog robnog i novčanog tijeka utvrđeno da je brzo isplaćivao novac sa svog računa sudionicima prijevare – nestajućim trgovcima, dijelom i prije knjiženih fiktivnih ulaznih računa, a temeljem uplata stvarnih krajnjih kupaca po drugim računima, kako je već naprijed navedeno.

³⁰⁰ M. Marinelić, R. Vuletić, op. cit., str. 80.- 81.

U presudi *W. sp. z.o.o.* Sud EU-a utvrdio je da porezno tijelo ne smije uskratiti pravo na odbitak pretporeza zbog građanskopravne ništetnosti ugovora i proglasiti ga fiktivnim bez utvrđenih objektivnih dokaza o postojanju prijevare ili zloporabe PDV-a. Navedeno ukazuje na činjenicu ukoliko je transakcija fiktivna ili ništavna prema građanskom pravu, ne znači da ne postoji stvarna gospodarska aktivnost prema poreznom pravu i time potvrđuje da sama građanskopravna ništavost nije dovoljan dokaz o postojanju utaje PDV-a i uskraćivanja prava na odbitak pretporeza.

U ovom slučaju radilo se o računu za prijenos žigova izdanom od strane društva *M. sp. z.o.o.* društvu *W. sp. z.o.o.* Porezno tijelo dovelo je u pitanje pravo na odbitak PDV-a društvu *W. sp. z.o.o.* jer je prijenos žigova temeljem poljskog građanskog zakonika ništavan zato što je protivan načelima društvenog suživota. Došlo je do spora u okviru kojeg je nacionalni sud uputio pitanje Sudu EU-a može li poreznom obvezniku biti uskraćeno pravo na odbitak pretporeza samo zato što se ta transakcija smatra fiktivnom i ništavnom temeljem odredbi nacionalnog građanskog prava, a da pritom nije potrebno dokazati da proizlazi iz utaje PDV-a ili zloporabe prava.

Temeljem svoje ustaljene prakse vezano za pravo na odbitak pretporeza Sud EU-a ističe potrebu objektivnog dokazivanja, odnosno ispunjavanja materijalnih uvjeta da je isporuka obavljena, koji jamče neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti i ostvarivanje prava na odbitak pretporeza. Međutim, dalje navodi da se to pravo može odbiti ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zloporabe. Zadatak je nacionalnih sudova provjeriti je li porezno tijelo dokazalo postojanje takvih objektivnih elemenata.

Što se tiče zloporabe prava, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da utvrđenje zloporabe u području PDV-a zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarenje porezne pogodnosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama te, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarenje te porezne pogodnosti (presuda *Halifax*, C-255/02. od 21. veljače 2006.,

³⁰¹ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-114/22, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie protiv W. sp. z o.o.*, ECLI:EU:C:2023:430, od 25. svibnja 2023.

ECLI:EU:C:2006:121, t. 74. i 75.; presuda HA.EN, C-227/21, od 15. rujna 2022., ECLI:EU:C:2022:687, t. 35.).

Stoga su porezni obveznici općenito slobodni izabrati organizacijske strukture i transakcijske modalitete za koje smatraju da najbolje odgovaraju njihovim gospodarskim aktivnostima i ograničenju njihova poreznog opterećenja (rješenje A. T. S. 2003, C-289/22, od 9. siječnja 2023., ECLI:EU:C:2023:26, t. 41.).

Sud EU-a ističe da u ovom slučaju, iz objašnjenja koje je pružio sud koji je uputio zahtjev, ne proizlazi da se elementi na temelju kojih se pravna radnja, koja se odnosi na transakciju koja podliježe PDV-u, može smatrati fiktivnom i proglasiti ništavom temeljem nacionalnog građanskog prava i kao takva ne može opravdati odbitak pretporeza.

Međutim, iako fiktivnost, temeljem odredbi nacionalnog građanskog prava, ugovora sklopljenog između poreznog obveznika i izdavatelja računa može biti pokazatelj utaje ili zloporabe u smislu i za potrebe primjene Direktive Vijeća 2006/112/EZ, takva se praksa ne može izvesti samo na temelju te okolnosti.

Slijedom navedenog, Sud EU-a donio je sljedeću odluku:

Članke 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg je poreznom obvezniku uskraćeno pravo na odbitak ulaznog PDV-a samo zato što se oporeziva gospodarska transakcija smatra fiktivnom i ništavom na temelju odredbi nacionalnog građanskog prava, a da nije potrebno utvrditi jesu li ispunjeni elementi na temelju kojih se s obzirom na pravo EU-a ta transakcija može kvalificirati kao fiktivna ili, ako je navedena transakcija stvarno izvršena, proizlazi li iz utaje PDV-a ili zloporabe prava.

Ova presuda ključna je odluka za područje europskog poreznog prava jer potvrđuje da se pravo na odbitak pretporeza ne može uskratiti čak i ako je temeljem neke druge grane prava, u ovom slučaju građanskog, transakcija proglašena fiktivnom i ništavom. Time je i porezno tijelo spriječeno da temeljem formalnih građanskopravnih činjenica, a bez objektivnih dokaza, uskraćuje pravo na odbitak PDV-a.

Ovim praksom Suda EU-a snažno naglašava ispunjenje materijalnih uvjeta za odbitak pretporeza, tj. da je isporuka stvarno izvršena, ispred formalnih uvjeta građanskopravnih ugovora i proglašenja transakcije fiktivnom kao takvom. Konačno, teret dokazivanja je na poreznom

tijelu koje mora dokazati postojanje PDV prijevare kroz objektivne elemente prava EU-a vezane za postizanje ciljeva Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

*Presuda Suda EU-a C-641/21*³⁰²

Presuda Suda EU-a u ovom predmetu definira da se mjesto pružanja usluge u slučaju postojanja prijevare PDV-a ne mijenja iako je dobavljač, odnosno pružatelj usluge, znao ili morao znati da pružanjem usluge sudjeluje u utaji PDV-a koju je u okviru niza transakcija počinio primatelj iste usluge.

U ovom slučaju društvo Climate Corporation Emissions Trading (dalje: Climate Corporation) sa sjedištem u Badenu (Austrija) prenijelo je emisijske jedinice stakleničkih plinova društvu Bauduin Handelsgesellschaft (dalje: Bauduin) sa sjedištem u Hamburgu (Njemačka). Porezno tijelo u Austriji kvalificiralo je te prijenose emisije jedinica stakleničkih plinova kao oporezive isporuke dobara koje nisu obuhvaćene oslobođenjem za isporuke unutar EU-a. Prema mišljenju poreznog tijela, društvo Bauduin je kao nestajući trgovac (*missing trader*) sudjelovao u kružnoj prijevari u vezi s PDV-om, a društvo Climate Corporation znalo je ili moralo znati da će se te jedinice koristiti u svrhu PDV prijevare.

Protiv takvog rješenja austrijskog poreznog tijela društvo Climate Corporation podnijelo je tužbu Saveznom financijskom sudu u Austriji. Taj sud je utvrdio da prijenose emisijskih jedinica stakleničkih plinova treba kvalificirati kao pružanje usluga, a ne kao isporuku dobara (presuda A i B, C-453/15, od 8. prosinca 2016., ECLI:EU:C:2016:933).

Navedeni sud pojašnjava da se u skladu s odredbama članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ mjestom pružanja usluge poreznom obvezniku smatra mjesto gdje taj primatelj usluge ima sjedište poslovanja – u ovom slučaju u Njemačkoj. Smatra da se te usluge ne mogu oporezivati u Austriji, nego u Njemačkoj i sukladno tome, primjenjuje se mehanizam prijenosa porezne obveze (*reverse charge*) čime transakcija nije oporeziva u Austriji.

Međutim, austrijsko porezno tijelo je utvrdilo da je njemački kupac Bauduin, tj. primatelj usluge bio dio lanca kružne prijevare PDV-a, dok je austrijsko je društvo Climate Corporation znalo ili moralo znati za utaju PDV-a počinjenu u okviru niza transakcija.

³⁰² Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-641/21, Climate Corporation Emissions Trading GmbH protiv Finanzamt Österreich, ECLI:EU:C:2022:842, od 27. listopada 2022.

Upravo zbog toga nužno je utvrditi može li se, unatoč jasnom izričaju općeg pravila iz članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, u pogledu mjesta transakcije – koja se sastoji od toga da porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici naplatno prenese emisijske jedinice stakleničkih plinova poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici - smatrati da se ono nalazi u državi članici pružatelja usluge kada se tom transakcijom sudjeluje u utaji PDV-a.

Za razliku od predmeta u kojima je praksa Suda EU-a potvrdila uskratu prava predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, na koja se poziva u svrhu utaje ili zlorabe PDV-a, kao što je pravo na oslobođenje isporuka unutar EU-a, slučaj Climate Corporation ne odnosi se na pozivanje na to pravo, nego na određivanje mjesta oporezive transakcije, odnosno mjesta oporezivanja prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova u slučajevima kada je primatelj usluge uključen u kružnu prijevaru PDV-a.

Iz prethodno navedenog proizlazi da se mjesto pružanja usluga ne može izmijeniti zanemarujući jasnu odredbu članka 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ zbog toga što je razmatrana transakcija povezana s utajom PDV-a.

Kriteriji za određivanje mjesta oporezivanja, poput sjedišta primatelja, moraju biti objektivni, jasni i predvidljivi kako bi se osigurala pravna sigurnost. Stoga i sama činjenica da je transakcija dio prijevare PDV-a ne mijenja objektivnu narav te usluge niti pravni status sudionika u nizu transakcija.

Slijedom navedenog Sud EU-a donio je sljedeću odluku:

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ treba tumačiti na način da im se protivi to da, kad je riječ o pružanju usluga koje porezni obveznik s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja prema poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, tijela prve države članice smatraju da se u pogledu mjesta toga pružanja usluge – koje se, u skladu s člankom 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, nalazi u toj drugoj državi članici – ipak smatra da se ono nalazi u prvoj državi članici kada je pružatelj znao ili morao znati da navedenim pružanjem usluge sudjeluje u utaji PDV-a koju je u okviru niza transakcija počinio primatelj iste usluge.

Odluka u ovoj presudi ključna je za rješavanje pitanja mjesta oporezivanja prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova u slučajevima kada je primatelj usluge uključen u kružnu prijevaru PDV-a. Sud EU-a presudio je da sudjelovanje primatelja usluge u utaji PDV-a ne mijenja samo

po sebi pravilo o mjestu oporezivanja koje ostaje tamo gdje primatelj usluge (kupac) ima sjedište, čak i kada je sudionik u lancu PDV prijevара. Stoga, prema ovoj presudi, porezno tijelo ne može mijenjati zakonski definirano mjesto isporuke sukladno članku 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, a time i nadležnost države članice za naplatu PDV-a, samo iz razloga sudjelovanja primatelja usluge u utaji PDV-a, čak i ako je isporučitelj za tu utaju znao ili morao znati.

Na koncu, prema presudi Suda EU-a, primatelj usluge (kupac) obveznik je plaćanja PDV-a i kao sudionik u lancu transakcija kružne prijevара PDV-a, uz postojanje dokaza da je znao ili trebao znati da sudjeluje u utaji PDV-a, gubi pravo na odbitak pretporeza.

Ovime Sud EU-a potvrđuje da države članice imaju druge zakonske mehanizme za svjesno sudjelovanje u PDV prijevarama (uskrata prava na odbitak pretporeza, ukidanje izuzeća i sl.) i da se borba protiv utaje poreza ne može provoditi promjenom mjesta oporezivanja usluge definiranim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ, već se rješava unutar države članice spomenutim mehanizmima.

Presuda Suda EU-a C-341/22³⁰³

U slučaju *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA* (dalje: Feudi) Sud EU-a utvrdio je da države članice ne smiju uskratiti status poreznog obveznika i pravo na odbitak pretporeza iz razloga što društvo ne ostvaruje zakonski propisan prihod i ne obavlja dovoljan broj transakcija. Time je istaknuo nespojivost odredbi Direktive Vijeća 2006/112/EZ i nacionalnog zakonodavstva, u ovom slučaju talijanskog, o fiktivnim društvima kojim se odbija pravo na odbitak pretporeza ako je prijavljeni iznos oporezivih izlaznih transakcija ispod praga kojim se označava poslovna neaktivnost društva.

Budući da nacionalna porezna tijela ne mogu bez objektivnih dokaza pretpostaviti da je poslovanje fiktivno ili da se radi o prijevari isključivo temeljem činjenice da promet društva ne doseže prag propisan nacionalnim zakonodavstvom, ovaj slučaj ukazuje na mogućnost poreznog obveznika da primjenjuje redovni postupak oporezivanja te koristi odbitak pretporeza u okolnostima kada je prihod od njegove gospodarske djelatnosti ispod očekivanog.

Temeljem opisanog, podnesen je zahtjev za prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje članka 9. stavka 1. (definicija poreznog obveznika) i članka 167. (pravo na odbitak PDV-a)

³⁰³ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-341/22, *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA* protiv Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2024:210, od 7. ožujka 2024.

Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Naime, društvo Feudi preuzelo je društvo Vigna Ottieri Srl (dalje: Vigna) koje je obavljalo gospodarsku djelatnost proizvodnje i prodaje vina u regiji Kampanija (Italija). Prije preuzimanja, porezno tijelo je društvu Vigna procijenilo poreznu obvezu prema talijanskom zakonu jer je iznos prijavljenih transakcija bio ispod zakonskog praga poslovanja kojim se društva smatraju neoperativnima, odnosno fiktivnima. Iz tog razloga društvo Feudi je, nakon preuzimanja, podnijelo žalbu Vrhovnom kasacijskom sudu u Italiji tvrdeći da je odbijanje prava na odbitak PDV-a nespojivo s pravom EU-a.

Taj sud navodi, u biti, da talijansko zakonodavstvo o kojem je riječ nastoji spriječiti osnivanje fiktivnih društava i time formalnog obavljanja gospodarske djelatnosti u ostvarivanju poreznih pogodnosti, obzirom da su u stvarnosti neoperativna društva. U tu svrhu, odredba 30. talijanskog Zakona br. 724/1994 predviđa mehanizam odvrćanja koji se temelji na pretpostavci da se neoperativna priroda društva može izvesti iz činjenice da je povrat koji se razumno može očekivati od imovine koju posjeduje niži od praga prihoda određenog tom odredbom. Društvo može opovrgnuti tu pretpostavku dokazom da taj prag prihoda nije mogao biti dosegnut tijekom određenog razdoblja zbog objektivnih okolnosti. Ukoliko tijekom tri uzastopna porezna razdoblja neoperativno društvo (*società di comodo; shell company*) ne obavlja oporezive transakcije koje su barem jednake iznosu praga prihoda, takvo društvo gubi pravo na odbitak pretporeza.

S tim u vezi Vrhovni kasacijski sud postavio je prethodna pitanja Sudu EU-a koja se odnose na sljedeće:

- može li se status poreznog obveznika i, posljedično, pravo na odbitak pretporeza uskratiti društvu koje obavlja oporezive transakcije, a da pritom ne dosegne prag prihoda predviđen spornim talijanskim zakonodavstvom, ako to društvo ne dokaže da su objektivne okolnosti onemogućile ostvarivanje prihoda iznad tog praga;
- je li nacionalno talijansko zakonodavstvo u skladu sa člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ vezano za odbitak pretporeza i načelo neutralnosti PDV-a, a s ciljem sprječavanja utaje PDV-a, prema kojem se pravo na odbitak pretporeza može odbiti ako su, u tri uzastopna porezna razdoblja oporezive izlazne transakcije ispod praga utvrđenog nacionalnim zakonodavstvom i ako porezni obveznik ne može dokazati postojanje objektivnih okolnosti koje su uzrokovale taj ishod;
- jesu li navedena ograničenja suprotna načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja jer bi time porezni obveznik koji obavlja oporezivu gospodarsku transakciju

vjerojatno bio nesiguran može li ta transakcija omogućiti pravo na odbitak pretporeza obzirom na propisani prag visine prihoda prema nacionalnom zakonodavstvu.

Sud EU-a navodi odredbu članka 9. Direktive Vijeća 2006/112/EZ kojom se poreznim obveznikom smatra svaka osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti, a pod pojmom gospodarska aktivnost smatraju se sve aktivnosti koje obuhvaćaju korištenje materijalne i nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi. Ovom odredbom ne ističe se samo doseg područja primjene pojma gospodarske aktivnosti, nego također pojašnjava njegov objektivni karakter. Iz toga proizlazi da se za svojstvo obveznika PDV-a ne zahtijeva ispunjenje uvjeta da on obavlja oporezive transakcije čija vrijednost prelazi prethodno utvrđen prihodovni prag koji odgovara prinosu razumno očekivanom od imovine kojom osoba raspolaže.

U tom pogledu jedino bitno pitanje je obavlja li porezni obveznik stvarno gospodarsku djelatnost te koristi li se materijalnom i nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi što treba provjeriti nacionalni sud.

Dakle, Sud EU-a jasno ističe da svojstvo poreznog obveznika ne ovisi o ciljevima i rezultatima gospodarske djelatnosti, nego o činjenici da obveznik stvarno obavlja gospodarsku djelatnost.

Nadalje, vezano uz pravo na odbitak pretporeza Sud EU-a podsjeća na nužno postojanje izravne i neposredne veze³⁰⁴ između ulaznih i izlaznih transakcija temeljem kojih se ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. Nijedna odredba Direktive Vijeća 2006/112/EZ ne uvjetuje pravo na odbitak pretporeza zahtjevom da vrijednost izlaznih oporezivih transakcija, koje je porezni obveznik obavio u određenom razdoblju, mora dosegnuti određeni prag. Naprotiv, iz sudske prakse proizlazi da je pravo na odbitak pretporeza zajamčeno, pod uvjetom ispunjavanja nužnih uvjeta koje utvrđuje nadležni sud, neovisno o rezultatima gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika.

S druge strane, poreznom obvezniku može se uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako se, na temelju objektivnih dokaza, utvrdi da se na njega poziva u svrhu utaje ili zlorabe PDV-a. U svezi toga, Sud EU-a navodi da opća pretpostavka o PDV prijevari ne može opravdati fiskalne mjere koje države članice provode, a koje ugrožavaju ciljeve Direktive Vijeća 2006/112/EZ (presuda C-6/16, *Eqiom i Enka*, od 7. rujna 2017., ECLI:EU:C:2017:641, t. 31.).

³⁰⁴ A. M. Moreira, op. cit., str. 57.

Isto tako, ne može se prihvatiti da takva pretpostavka, čak i oboriva, dovodi do uskraćivanja prava na odbitak pretporeza iz razloga koji nisu povezani s utvrđenjem pozivanja na to pravo u svrhu utaje ili zloporabe PDV-a.

Na tim osnovama, Sud EU-a donio je odluku:

1. Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ treba tumačiti na način da ne može dovesti do toga da se svojstvo obveznika PDV-a uskraćuje osobi koja u određenom poreznom razdoblju obavlja oporezive transakcije čija gospodarska vrijednost ne doseže prag utvrđen nacionalnim zakonodavstvom, što odgovara prinosu koji se razumno može očekivati od imovine kojom ta osoba raspolaže.

2. Članak 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ kao i načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se poreznom obvezniku uskraćuje pravo na odbitak pretporeza zbog toga što se vrijednost oporezivih izlaznih transakcija koje je taj porezni obveznik obavio smatra nedovoljnom.

Iz opisane presude razvidan je zaključak Suda EU-a da u ovom slučaju nisu ispunjeni uvjeti za uskraćivanje prava na odbitak pretporeza jer nacionalna odredba koja polazi od pretpostavke da bi se društvo s nedovoljno visokim prometom smatralo fiktivnim, prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja sprječavanja utaje i zloporabe PDV-a. Sud EU-a precizirao je da uskraćivanje tog prava predstavlja iznimku ograničenu na pojedini slučaj te da je teret dokazivanja s elementima osim pretpostavki, odnosno postojanja objektivnih dokaza da je porezni obveznik sudionik prijevare PDV-a, na poreznom tijelu države članice. Stoga države članice trebaju utvrditi PDV prijevaru isključivo ciljanim provjerama i stvarnim dokazima, a ne paušalnim pretpostavkama o neaktivnosti poreznog obveznika.

Borba protiv PDV prijevara važan je cilj, ali mjere koje države članice poduzimaju ne smiju ići dalje od onoga što je nužno za ostvarivanje tog cilja te se i načela ove presude izravno odnose na borbu protiv utaje i zloporabe u sustavu PDV-a.

U presudi Konreo Sud EU-a analizira je li u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ i s načelom proporcionalnosti postupanje poreznog tijela koje poreznog obveznika kao solidarnog dužnika obvezuje na plaćanje PDV-a koji je njegov dobavljač obračunao na transakciju za koju se tom poreznom obvezniku istovremeno osporava pravo na odbitak pretporeza jer je znao ili morao znati da njome sudjeluje u PDV prijeviri. Ovdje Sud EU-a potvrđuje da porezno tijelo može istovremeno uskratiti pravo na odbitak pretporeza i proglasiti kupca solidarno odgovornim za neplaćeni PDV dobavljača, ako je kupac znao ili morao znati da sudjeluje u utaji PDV-a.

U ovom slučaju društvo Konreo stečajni je upravitelj češkog društva FAU, nad kojim je otvoren postupak zbog nesolventnosti, a koje je kupovalo gorivo od drugog češkog društva Verami. Porezno tijelo otkrilo je sudjelovanje u kružnoj prijeviri oba društva te je društvu Verami obračunalo PDV i istovremeno uskratilo pravo na odbitak pretporeza društvu FAO. Međutim, društvo Verami nije platilo PDV u državnu blagajnu.

Nad društvima Verami i FAO otvoren je stečaj i pokrenuta dva postupka u slučaju nesolventnosti koji se odnose na njihovu imovinu, a još uvijek su bili u tijeku na dan kada je upućen zahtjev za prethodnu odluku Sudu EU-a u ovom postupku. Društvo Konreo ističe da treba smatrati da su uskraćivanje prava na odbitak PDV-a i jamstvo na temelju zakona međusobno isključivi, pri čemu se njihovom istodobnom primjenom krši načelo porezne neutralnosti i jednakog tretmana prema poreznim obveznicima.

U tim je okolnostima Vrhovni upravni sud odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu EU-a sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelom proporcionalnosti, nacionalna praksa kojom se omogućuje da se primatelja isporuke zakonski smatra odgovornim za plaćanje PDV-a koji je dužan platiti dobavljač te isporuke iako je primatelju te oporezive isporuke već uskraćeno pravo na odbitak pretporeza zbog sudjelovanja u utaji poreza?“

S obzirom na to da borba protiv utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, Sud EU-a navodi da je na nacionalnim tijelima i sudovima uskratiti pravo na odbitak pretporeza ako se na temelju objektivnih dokaza

³⁰⁵ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-276/24, „Konreo“ Sp. z o.o. protiv Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2025:554, od 10. srpnja 2025.

utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu utaje ili zloporabe (vidjeti po analogiji C-596/21, A, od 24. studenoga 2022., ECLI:EU:C:2022:921, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

Dalje navodi da pravo na odbitak PDV-a treba uskratiti ne samo kad porez utaji sam porezni obveznik, nego i kad se utvrdi da je porezni obveznik kojem su bila isporučena dobra koja mu služe kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza znao ili morao znati da je stjecanjem tih dobara sudjelovao u transakciji povezanoj s utajom PDV-a, ili ju je barem olakšao. Takav se porezni obveznik za potrebe Direktive vijeća 2006/112/EZ mora smatrati sudionikom u utaji ili onim koji ju je olakšao, neovisno o tome ima li ili nema korist od ponovne prodaje dobara u okviru svojih oporezivih izlaznih transakcija, pri čemu taj porezni obveznik u takvoj situaciji pomaže počiniteljima te utaje i postaje sudionik u njoj (analogija naprijed opisane presude C-596/21, A, t. 25. i 35.).

Uskrata prava na odbitak pretporeza od strane nacionalnih tijela i sudova kada je porezni obveznik znao ili je morao znati da je transakcija bila povezana s utajom PDV-a naročito ima za cilj obvezati porezne obveznike na provjere koje se razumno mogu zahtijevati tijekom svake oporezive transakcije. Stoga je, u ovom slučaju porezno tijelo bilo dužno tom poreznom obvezniku uskratiti pravo na odbitak plaćenoga ulaznog PDV-a.

Dakle, Sud EU-a suglasan je s objema mjerama države članice u predmetnom slučaju, a to su: nametanje solidarne obveze kupcu i osporavanja prava na odbitak pretporeza u opisanim okolnostima sudjelovanja u PDV prijevari.

Direktiva Vijeća 2006/1123/EZ ne sprječava porezno tijelo da primijeni navedene mjere u odnosu na istoga poreznog obveznika, za kojeg je nesporno da je znao ili morao znati da sudjeluje u utaji PDV-a jer se ne krši načelo proporcionalnosti. S jedne strane, uskraćivanje prava na odbitak pretporeza koji je porezni obveznik kao primatelj isporuke dobara platio dobavljaču predstavlja pravilnu primjenu zajedničkog sustava PDV-a u slučaju da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je predmetnom transakcijom sudjelovao u utaji poreza. S druge strane, primjenom solidarne odgovornosti navedenoga poreznog obveznika, primatelja te isporuke, na temelju članka 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, u slučaju utaje poreza porezno tijelo osigurava učinkovitu naplatu tog poreza.

Slijedom navedenog, Sud EU-a donio je sljedeću odluku:

Članak 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ u vezi s načelom proporcionalnosti treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalna praksa koja poreznom obvezniku, primatelju naplatne

isporuke dobara, nameće solidarnu obvezu plaćanja PDV-a koji duguje dobavljač tih dobara, iako je primatelju isporuke tih dobara uskraćeno pravo na odbitak ulaznog PDV-a koji se mora platiti ili je plaćen jer je znao ili morao znati da sudjeluje u utaji PDV-a.

Ovom presudom Sud EU-a jasno je istaknuo da kumulativno postupanje odnosno primjena dviju mjera prema primatelju isporuke istodobno, nije protivno pravu EU-a, posebno članku 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, pod uvjetom da nacionalno zakonodavstvo to omogućuje i da se poštuje načelo proporcionalnosti. Dakle, Sud EU-a smatra opravdanom istodobnu primjenu solidarne obveze plaćanja PDV-a od strane primatelja dobara koji njegov dobavljač nije platio i osporavanje prava na odbitak pretporeza jer je znao ili morao znati da tom transakcijom sudjeluje u utaji poreza. Ove mjere Sud EU-a analizira s različitih aspekata i u svakom slučaju zaključuje da nije povrijeđeno načelo proporcionalnosti. Također, iako se sa stajališta primatelja čini da je platio dvostruko ili trostruko isti iznos PDV-a, Sud EU-a ističe da porezno tijelo samo poduzima mjere u svrhu naplate različitih iznosa PDV-a koje bi mu isporučitelj i primatelj dugovali, obzirom da su znali ili morali znati za prijevaru PDV-a.

Ova presuda potvrđuje i proširuje praksu Suda EU-a u borbi protiv PDV prijevara. Prema Fernandu Matesanz, bitni aspekti iz ovog slučaja odnosno posljedice presude Korneo su: „kumulativni pravni lijekovi su zakoniti i presuda postiže pragmatičnu ravnotežu“.³⁰⁶

Presuda Suda EU-a C-171/23³⁰⁷

Presuda Suda EU-a u slučaju UP CAFFE d.o.o. odnosi se na zabranu zlorabe prava u sustavu PDV-a, odnosno na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ i načela zabrane zlorabe. Sud EU-a utvrdio je da korištenje poreznih pogodnosti poput praga za korištenje izuzeća od PDV-a za male porezne obveznike putem osnivanja novog, umjetno stvorenog, društva isključivo s ciljem izbjegavanja porezne obveze, protivno je odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

U ovom slučaju hrvatsko društvo UP CAFFE d.o.o. koje obavlja djelatnost ugostiteljstva osnovano je, prema nalazu poreznog nadzora hrvatskog poreznog tijela, kao dio agresivnog poreznog planiranja s ciljem nastavka korištenja izuzeća od PDV-a predviđenog člankom 90.

³⁰⁶ Matesanz Fernando, „CJEU rules joint liability complements deduction denial in combating VAT fraud“, International Tax Review, srpanj 2025. Autor citiranim aspektima presude naglašava da porezna tijela mogu istovremeno uskratiti odbitak pretporeza i zahtijevati zajedničku odgovornost što može odvratiti od namjernog sudjelovanja u prijevari, dok pragmatičnom ravnotežom dodatno ističe važnost temeljitih provjera dobavljača (posebno kada se plaćanja usmjeravaju preko stranih računa, što se u ovom slučaju dogodilo). Istovremeno, ona čuva zaštitu proporcionalnosti zahtijevajući dokaz ili neosporne pretpostavke znanja o sudjelovanju u prijevari.

³⁰⁷ Presuda Suda EU (CJEU) u predmetu C-171/23, UP CAFFE d.o.o. protiv Ministarstva financija Republike Hrvatske, ECLI:EU:C:2024:840, od 4. listopada 2024.

hrvatskog Zakona o PDV-u, koji se primjenjivao na društvo SS-UGO d.o.o., također sa sjedištem u Republici Hrvatskoj. Porezno tijelo smatralo je da nije bilo nikakvog prekida ugostiteljske djelatnosti društva SS-UGO d.o.o. te da je osnivanje novog društva UP CAFFE d.o.o. zapravo umjetno s namjerom korištenja izuzeća od PDV-a do zakonskog praga za njihovo korištenje.

Utvrđeno je da je novo društvo UP CAFFE d.o.o. osnovano s ciljem zadržavanja poreznog statusa malog poreznog obveznika izuzetog od plaćanja PDV-a, a što je samo nastavak poslovanja ranijeg društva SS-UGO d.o.o.

Slijedom toga, spornim poreznim rješenjem predviđa se oporezivanje društva UP CAFFE d.o.o. u vezi s PDV-om koji duguje za tu aktivnost, kao i priznavanje prava na odbitak PDV-a koji se duguje ili odbitak pretporeza za navedenu djelatnost. Društvo UP CAFFE d.o.o. osporilo je zakonitost spornoga poreznog rješenja pred Upravnim sudom u Zagrebu. Taj sud navodi da su nacionalne odredbe koje bi mogle biti osnova oporezivanja PDV-om društva UP CAFFE d.o.o. zbog zlorabe prava donesene tek nakon poreznog razdoblja obuhvaćenog nadzorom o kojem je riječ u glavnom postupku i da se njihova retroaktivna primjena zabranjuje Ustavom Republike Hrvatske.

Međutim, Upravni sud nije siguran može li se hrvatsko porezno tijelo izravno pozvati na opće načelo prava EU-a koje se odnosi na zabranu zlorabe radi opravdanja takvoga oporezivanja PDV-om i u tim okolnostima odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu EU-a sljedeće prethodno pitanje:

„Nameće li pravo EU-a nacionalnim tijelima i sudovima da utvrde obvezu PDV-a (ne da odbiju zahtjev za povrat poreza) kada objektivne činjenice slučaja ukazuju da je prijevara s PDV-om počinjena osnivanjem novog društva, odnosno prekidom kontinuiteta oporezive djelatnosti prethodnog društva, u slučaju kada je porezni obveznik znao ili je morao znati da sudjeluje u takvom djelovanju i u slučaju u kojem nacionalni zakon, u trenutku nastanka oporezivog događaja, ne propisuje takvo utvrđenje?“

Vezano za postavljeno pitanje Sud EU-a ističe da, iako se tekst prethodnog pitanja odnosi na slučaj utaje, iz elemenata dostavljenih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodno pitanje proizlazi da se pitanje koje se postavlja u tom predmetu zapravo odnosi na načelo zabrane zlorabe. S tim u vezi Sud EU-a smatra da svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev zapravo pita treba li Direktivu Vijeća 2006/112/EZ, u vezi s načelom zabrane zlorabe, tumačiti na način da se njome, ako se utvrdi da osnivanje društva predstavlja zlorabu čiji je cilj nastavak

korištenja sustava izuzeća od PDV-a, iz članka 287. stavak 19.³⁰⁸ te direktive, na djelatnost koju je, uz korištenje tog sustava izuzeća, prethodno obavljalo drugo društvo, zahtijeva da tako osnovano društvo ne može koristiti taj sustav izuzeća, čak i ako ne postoje posebne odredbe kojima je u nacionalnom zakonodavstvu propisana zabrana takvih zloporaba.

U analizi ovog slučaja Sud EU-a navodi da iz njegove ustaljene sudske prakse postojanje zloporabe u području PDV-a proizlazi ako:

- dotična transakcija, unatoč formalnoj primjeni uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, rezultira stjecanjem porezne pogodnosti čija bi dodjela bila suprotna svrsi tih odredbi, i
- iz svih objektivnih čimbenika proizlazi da je glavni cilj te transakcije ostvarenje porezne pogodnosti (vidjeti po analogiji C-255/02, Halifax i drugi, od 21. veljače 2006., ECLI:EU:C:2006:121, t. 74. 75.)

Naime, zabrana zloporabe nije relevantna ako gospodarska aktivnost može imati neko drugo opravdanje, osim samog ostvarenja porezne pogodnosti. Sud EU-a već je presudio da, u mjeri u kojoj svako odbijanje prava prema Direktivi Vijeća 2006/112/EZ odražava opće načelo prema kojem nitko ne može koristiti prava predviđena pravim sustavom EU-a u svrhu zloporabe ili utaje, takvo odbijanje trebaju izvršiti općenito nacionalna tijela i sudovi, neovisno o pravu u području PDV-a na koje je utjecala zloporaba ili prijevara (presude C-131/13, C-163-13 i C-164/13, Schoenimport Italmoda Mariano Previti i drugi, od 18. prosinca 2014., ECLI:EU:C:2014:2455, t. 46.).

Nadalje, što se tiče okolnosti navedene u zahtjevu da nacionalno pravo ne propisuje posebne odredbe vezane za zloporabu prava, Sud EU-a ističe da je na nadležnom sudu utvrditi postoje li u hrvatskom pravu odredba ili opće načelo koje zabranjuje zloporabu prava ili druge odredbe koje se odnose na prijevaru ili izbjegavanje porezne obveze, a koje se mogu tumačiti u skladu sa zahtjevima prava EU-a u vezi s borbom protiv PDV prijevara.

Ukoliko se utvrdi da hrvatsko pravo ne sadrži pravila koja se mogu tumačiti u skladu sa zahtjevima prava EU-a, iz toga se ne može zaključiti da bi nacionalna tijela i sudovi bili

³⁰⁸ Članak 287. stavak 19. Direktive Vijeća 2006/112/EZ omogućuje Republici Hrvatskoj primjenu izuzeća od PDV-a za porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi vrijednost od 35.000 EUR na dan njezinog pristupanja EU-u. Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2017/1768 od 25. rujna 2017. godine odobreno je Republici Hrvatskoj odstupanje od navedenog članka i povećan prag izuzeća od PDV-a za male porezne obveznike na iznos od 45.000 EUR, a koji iznos se odnosi na porezno razdoblje u glavnom postupku ove presude.

spriječeni u ispunjavanju zahtjeva Direktive Vijeća 2006/112/EZ i tako odbiti pogodnost iz prava utvrđenog tom direktivom u slučaju zlorabe.

Iako prema ustaljenoj sudskoj praksi direktiva ne može sama po sebi nametnuti obveze pojedincu, i stoga se država članica na nju kao takvu ne može pozvati protiv njega, odbijanje korištenja prava kao posljedica zlorabe nije obuhvaćeno slučajem predviđenim tom sudskom praksom. Takvo odbijanje odnosi se na već spomenuto načelo prema kojemu se nitko ne može pozvati na odredbe prava EU-a u svrhu zlorabe, s obzirom na to da se njihova primjena ne može proširiti na pokrivanje zlorabe.

Prema tome, u mjeri u kojoj zloraba ne može biti temelj prava EU-a, odbijanje pogodnosti, prema Direktivi Vijeća 2006/112/EZ, posljedica je utvrđenja da objektivni uvjeti potrebni za dobivanje te pogodnosti, predviđeni navedenom direktivom u pogledu tog prava, zapravo nisu zadovoljeni i da, zbog toga, takvo odbijanje ne zahtijeva posebnu pravnu osnovu. Stoga se ovaj slučaj posljedično odnosi na nemogućnost poreznog obveznika da se pozove na pravo predviđeno Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, čiji objektivni kriteriji dodjele nisu ispunjeni zbog zlorabe koja utječe na transakciju koju je ostvario sam porezni obveznik.

Konačno, Sud EU-a navodi da, u slučaju zlorabe, uključene transakcije moraju biti ponovno definirane tako da se ponovno uspostavi stanje kakvo bi postojalo da nije bilo transakcija koje predstavljaju zlorabu i da ta preinaka ipak ne smije prekoračivati ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprječavanje utaje. Također, primjena načela zabrane zlorabe u području PDV-a podrazumijeva određivanje stanja koje bi postojalo da nije bilo transakcija koje čine takvu zlorabu i, potom ocjenu toga ponovno određenog stanja u pogledu relevantnih odredaba nacionalnog prava i Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

U ovom slučaju ta načela podrazumijevaju da društvo čije osnivanje predstavlja zlorabu podliježe PDV-u koji bi bio primjenjiv da nije bilo takve zlorabe i, osim toga, ako su ispunjeni uvjeti, da ima pravo na odbitak pretporeza koji se odnosi na djelatnost koju obavlja, a što sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti.

Sljedom navedenog, Sud EU-a donio je sljedeću odluku:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ, u vezi s načelom zabrane zlorabe, treba tumačiti na način da, ako je utvrđeno da osnivanje društva predstavlja zlorabu čiji je cilj nastavak korištenja sustava izuzeća od PDV-a, predviđenog člankom 287. točkom 19. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, na djelatnost koju je, uz primjenu tog sustava, prethodno obavljalo drugo društvo, tom

direktivom zahtijeva se da tako osnovano društvo ne može koristiti navedeni sustav izuzeća od PDV-a, čak i ako ne postoje posebne odredbe kojima je u nacionalnom pravnom sustavu propisana zabrana takvih zlorababa.

Ovom presudom Sud EU-a potvrdio je da se načelo zabrane zlorababa primjenjuje i u posebnom postupku oporezivanja za male porezne obveznike koji imaju zakonski propisan prag vrijednosti isporuka koje ne podliježu oporezivanju PDV-om. U predmetnom slučaju nacionalna tijela dokazala su da se radi o zlorababi jer postojeće društvo obavlja djelatnost u kontinuitetu i dosezanjem praga vrijednosti isporuka za izuzeće od PDV-a umjetno se osniva novo društvo za nastavak obavljanja iste djelatnosti prethodnog društva, bez stvarnog ekonomskog opravdanja, nego samo s jednim ciljem - korištenjem izuzeća u sustavu PDV-a do propisanog praga vrijednosti takvih isporuka.

Prema pojašnjenju Suda EU-a odbijanje korištenja prava koje proizlazi iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ predstavlja opće načelo prema kojemu se nitko ne može koristiti pravom predviđenim pravnim sustavom EU-a u svrhu zlorababa ili utaje. Takvo odbijanje trebaju izvršiti nacionalna tijela i sudovi. Stoga, ova presuda daje dodatnu sigurnost i smjernice u ispravno postupanje poreznom tijelu u pogledu primjene načela zabrane zlorababa prava u sustavu PDV-a.

Prema mišljenju Sigma Tax Consulting, u tom konkretnom predmetu, pitanje upućeno Sudu EU-a odnosilo se na PDV učinke, ali se iz analize ove presude Suda EU-a može zaključiti da ona može imati šire učinke, i na druge poreze.³⁰⁹

Ova presuda ima veći značaj budući da se primjena posebnog postupka oporezivanja za male porezne obveznike u skladu s izmjenama Direktive Vijeća 2006/112/EZ³¹⁰ koje su stupile na snagu 1. siječnja 2025. godine, širi izvan okvira države članice u kojoj porezni obveznik ima sjedište uključujući mogućnost korištenja izuzeća od PDV-a u drugoj državi članici EU-a ako ukupni godišnji promet na razini EU-a ne prelazi 100.000 eura, uz domaći promet ispod praga te države članice. Sukladno tome, širi se i doseg primjene načela zabrane zlorababa PDV-a u posebnom postupku oporezivanja za male porezne obveznike.

³⁰⁹ Sigma Tax Consulting News, Zagreb, listopad 2024., str. 1., vidjeti više na mrežnoj stranici: www.sigmabc.eu.

³¹⁰ Izmjene Direktive Vijeća 2006/112/EZ koje su stupile na snagu 1. siječnja 2025. godine odnose se na posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike temeljem Direktive Vijeća (EU) 2020/285 od 18. veljače 2020. godine i Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu administrativne suradnje i razmjene informacija u svrhe praćenja prometa malih poreznih obveznika. Države članice moraju odredbe direktive prenijeti u nacionalno zakonodavstvo, dok se uredbe izravno primjenjuju u državama članicama EU-a.

Borba protiv prijevara u sustavu PDV-a u europskom kontekstu u ovom poglavlju obrazložena je kroz dvije ključne doktrine: zlorabe prava kao općeg načela prava EU-a i doktrine „znao ili morao znati“ (Kittel načelo) te više presuda Suda EU-a vezanih za prijevarne transakcije u sustavu PDV-a.

Doktrinom zlorabe prava u području PDV-a, koju ju Sud EU-a razvio temeljem rane sudske prakse (Halifax i dr.) kojom je ignorirao umjetne transakcije i korištenje porezne prednosti, učinio je sustav pravednijim u kontekstu postizanja neutralnosti PDV-a. Međutim, još uvijek postoje mogućnosti izbjegavanja primjene ove doktrine. U tom kontekstu Swinkels smatra da „iako sučeljen s brojnim primjerima izbjegavanja nacionalnog zakonodavstva ili pravila koja se primjenjuju u drugim državama članicama u odnosu na problematiku PDV-a, Sud EU-a može izbjeći primjenu doktrine zlorabe prava u duljem razdoblju.“³¹¹

Neizostavan je značaj doktrine „znao ili morao znati“ (načelo Kittel) vezano za pravo na odbitak pretporeza i njegovo osporavanje ukoliko se prijevarne radnje utvrde. Unatoč postojećim kriterijima u presudi Kittel, razumijevanje doktrine „znao ili morao znati“ u kontekstu objektivnog dokazivanja je li porezni obveznik znao da je uključen u prijevaru PDV-a teško je izravno definirati. U vezi s tim, Mišević i Matić kritiziraju neusklađenost prakse poreznog tijela s načelima Suda EU-a vezano za ovu doktrinu oko utvrđivanja objektivnih saznanja da je porezni obveznik znao ili morao znati da je uključen u prijevaru PDV-a ističući da se “upravo tu okolnost može promatrati u svjetlu nerazmjernog nametanja obveza poreznim obveznicima za propuštanje bitno istovjetne dužnosti poreznog tijela.”³¹²

Obrazložene presude Suda EU-a vezano za različite aspekte prijevara u sustavu PDV-a ukazuju na njihovu važnost u ujednačenoj primjeni i postupanju poreznih tijela svih država članica. Ovim se države članice pozivaju na obvezu kontinuiranog usklađivanja nacionalnih propisa s pravnom stečevinom EU-a i ujednačenom primjenom u svim državama članicama.

³¹¹ J. Swinkels, op. cit., str. 173.–181.

³¹² Sanja Mišević, Lucija Matić, „Osporavanje prava na odbitak pretporeza pri zlorabi PDV-a“, Informator, br. 6880, Zagreb, 24. ožujka 2025., str. 1.–4.

6. ZAKLJUČAK

Vezano za stavove teoretičara o konceptu porezne neutralnosti kao općem načelu europskog poreznog prava i na finalno pitanje koje postavlja jedan od njih (*Kahn*) dalo bi se zaključiti da se „dva lica porezne neutralnosti“, odnosno više različitih stavova navedenih u radu, međusobno isključuju. To potvrđuju dva oprečna stava o konceptu neutralnosti: od onog u kojem porezni sustav ne smije biti iskrivljen (*Stiglitz*) do druge krajnosti o nemogućnosti uspostave neutralnog poreza u modernom društvu (*Mises*). Analogno teoriji, analizom pravne osnove porezne neutralnosti kao europskog poreznog načela daje se odgovor koji propituje praksa u svezi načina postizanja neutralnosti PDV-a: Ugovorom o funkcioniranju EU-a usklađen je pravni temelj za poreznu politiku kroz primarno i sekundarno pravo EU-a te neizostavna sudska praksa kojom Sud EU-a propituje zahtjeve načela neutralnosti primjenom općih pravnih načela kao standarda za ispitivanje sekundarnih prava uz obvezujući učinak Povelje EU-a o temeljnim pravima. Nadalje, prema formalnom stavu Suda EU-a pravo EU-a apsolutno je nadređeno nacionalnom zakonodavstvu država članica, a nacionalni su sudovi tu nadređenost dužni uzeti u obzir u svojim odlukama.

Apsolutna neutralnost PDV-a postoji samo kao teoretski model zbog toga što se može narušiti već samim odstupanjem od broja djelatnosti oporezivih PDV-om, kao i izuzećem od oporezivanja određenih dobara i usluga, što dovodi do pojave kaskadnog efekta i vraćanja na prethodni bruto-svefazni koncept oporezivanja. Naime, u svrhu postizanja povoljnijeg poreznog položaja, porezni obveznici „lepezom olakšica“ poput oslobođenja, izuzeća, niže porezne stope izravno ugrožavaju načelo neutralnosti. PDV, upravo zbog oporezivanja dodane vrijednosti, ukida kumulativni učinak bruto-svefaznog poreza na promet, što ga, između ostalih prednosti, čini neutralnim. Taj prelazak na neto-svefazni porez na promet, kao i davanje prednosti načelu odredišta u međunarodnoj razmjeni, predstavlja jamstvo konkurentske neutralnosti koja oblikuje povijest europskog zakonodavstva. Iako se koncept neutralnosti javio znatno ranije nego što ga je Sud EU-a uspostavio kao načelo, ideja o neutralnosti oblikuje povijest pravne stečevine EU-a kojom se regulira navedeno područje oporezivanja.

Narušavanje neutralnosti, kao što je već istaknuto, postoji uvijek kod neoporezivih transakcija koje su u koliziji s pravom na odbitak pretporeza kao ključnim mehanizmom PDV-a kojim se postiže njegova neutralnost. Pritom je značajna uloga Suda EU-a koji je kroz bogatu sudska praksu dao značajan doprinos u razumijevanju i primjeni odredbi o odbitku pretporeza predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, a sve u funkciji ostvarenja načela neutralnosti u

oporezivanju PDV-om svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika, pod uvjetom da su oporezive PDV-om. S druge strane, isključenja iz porezne osnovice, poput izuzeća i sniženih stopa, dovode do narušavanja temeljnih načela PDV-a (porez na potrošnju i fiskalna neutralnost). Iz tog razloga Sud EU-a razvio je dva podnačela: jednakosti i uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja koja su u korelaciji sa temeljnim načelima. Unatoč tome što je u svojoj bogatoj praksi Sud EU-a zaključio da načelo fiskalne neutralnosti onemogućava državama članicama različito postupanje prema zakonitim i nezakonitim transakcijama PDV-a, ipak je, u različitim sudskim presudama, razvidna neujednačenost sudske prakse u odnosu između načela jednakosti i neutralnosti. Obzirom na različito postupanje u rješavanju kršenja neutralnosti PDV-a, koje nije ništa drugo nego sukob normi, Sud EU-a pristupa dogmatski temeljem pravne hijerarhije primarnog prava EU-a nad sekundarnim (*lex superior derogat legi inferiori*). Stav Suda EU-a da neutralnost nema status primarnog prava odraz je nedostatka strogosti u njegovoj argumentaciji i u tom smislu, mora preispitati odredbe sekundarnog prava, tj. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, iako tome nije sklon. Uvažavajući stav da je nejednako postupanje dopušteno samo ako postoje opravdani razlozi kršenja neutralnosti, kao što je sprječavanje porezne utaje, nedvosmisleno proizlazi da bi sudska praksa trebala biti transparentnija ukoliko bi Sud EU-a uzeo u obzir odnos između načela neutralnosti i jednakosti prilikom rješavanja slučajeva kršenja neutralnosti. Međutim, obzirom da Sud EU-a analizira činjenice svakog pojedinačnog slučaja, kao uvjet za odobravanje prava na odbitak pretporeza, stvara se nesigurnost pri korištenju sudske prakse kao izvora prava.

Nastavno na navedeno, glavni alat za odbitak pretporeza i osiguranje neutralnosti PDV-a je test izravne i neposredne veze između ulaznih i izlaznih transakcija. Pritom sudska praksa, zbog različitih pristupa ovom testu (od restriktivnog do uobičajenog ekspanzivnog koji je u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ) dovodi u pitanje snagu neutralnosti kao temeljne matrice PDV-a i relevantnu ulogu sudova u njegovoj provedbi. Opravdanost prava na odbitak pretporeza podrazumijeva ispunjenje materijalnih i formalnih uvjeta (glava X i XI Direktive Vijeća 2006/112/EZ) pri čemu Sud EU-a daje prednost materijalnim uvjetima, odnosno postojanju izravne veze između ulazne transakcije temeljem koje porezni obveznik koristi odbitak pretporeza i njegove izlazne oporezive transakcije. Također, i u okviru režima obrnute porezne obveze (*reverse charge*) temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima.

Neopravdan odbitak pretporeza i, nasuprot tome, neiskazivanje oporezivih transakcija u poreznoj prijavi ukazuju na prijevare u sustavu PDV-a. Najjednostavniji način izbjegavanja porezne obveze u vezi s neopravdanim odbitkom pretporeza je nepostojanje računa ili nepravilno ispostavljen račun. Složeniji model obuhvaća različite oblike kružnih prijevara preko fiktivnih računa, nezakonitog povrata pretporeza nestajućem trgovcu, ali i neprijavljenog lanca isporuka u redovnom poslovanju gdje se porez utaji izravno, a sve s posljedicom gubitka prihoda od PDV-a država članica EU-a.

Uloga Suda EU-a u borbi protiv PDV prijevara i kršenju neutralnosti PDV-a dokazuje se relevantnim presudama koje predstavljaju pravne norme općih načela poreznog prava EU-a za koje ne postoji izričito pisano pravno pravilo. Iako se presude Suda EU-a uvijek odnose na konkretne slučajeve, njihov utjecaj ogleda se upravo u snazi interpretacije postojećih normi. Obrazloženje odluka Suda EU-a u kojemu se zauzima pravno shvaćanje, značaj i doseg određene pravne norme ima obvezujući učinak na sve sudove država članica kod istog poreznog slučaja (*erga omnes*).

Iz analiziranih presuda vezanih za odbitak pretporeza, prijenos porezne obveze i izuzeća od PDV-a, u kontekstu ispunjavanja materijalnih i formalnih uvjeta, u svim opisanim slučajevima valorizira se očuvanje neutralnosti PDV-a. Iz njih bi se dalo zaključiti da načelo neutralnosti, za razliku od načela jednakog tretmana, nema ustavni status što zahtijeva donošenje mjera sekundarnog prava, a u konačnici ne ograničava njegov položaj u odnosu na temeljna načela poreznog sustava te se, sukladno ovim načelima, slične situacije ne smiju tretirati drugačije, osim ako razlika nije objektivno opravdana. Neutralnost PDV-a ostvaruje se sve dok porezni obveznik može postupati u dobroj vjeri, što je u slučaju kad je PDV plaćen i na fiktivne transakcije, ključno za razumijevanje granice između borbe protiv PDV prijevara te načela neutralnosti i proporcionalnosti. U svim presudama vezanim za odbitak pretporeza jasna je granica rangiranja materijalnih nad formalnim uvjetima uključujući i mehanizam *reverse charge*, kao i postojanje izravne veze između ulaznih i izlaznih transakcija čime se jamči neutralnost PDV-a. Time se naglašava potreba zaštite prava na odbitak pretporeza do granica korištenja poreznih prednosti ili sudjelovanja u poreznoj prijevarama. Vezano za primjenu izuzeća, u presudama se ističe objektivna priroda transakcije pri čemu porezni obveznik, radi postizanja određenog ekonomskog cilja, ima izbor između oporezivih i neoporezivih transakcija, što vezano za načelo neutralnosti ne znači da može odabrati jednu od njih i koristiti se učincima druge.

Načini borbe protiv prijevара u sustavu PDV-a različiti su obzirom na oblike i današnji trend prijevара. Doima se da je najučinkovitiji način borbe protiv prijevара temeljenih na povratu PDV-a snažnije slijediti logiku PDV-a. Svi oblici PDV prijevара imaju za posljedicu kršenje njegove neutralnosti, pri čemu se ističe stvarna uloga sudova u rješavanju slučajeva koji se odnose na prijevarne transakcije unutar sustava PDV-a, a sve s ciljem očuvanja upravo te neutralnosti.

Zahtjevi načela neutralnosti kroz analizu sudske prakse dovode do učinaka u doktrini zlorabe prava u sustavu PDV-a kojom je Sud EU-a presudom *Halifax* ignorirao umjetne transakcije i korištenje porezne prednosti (*tax advantage*) suprotno važećim odredbama. Pritom je dao obrazloženje utvrđivanja zlorabe prava u praksi primjenom objektivnih, subjektivnih i kriterija novčanog tijeka. Najbitnije posljedice presude *Halifax*, ukoliko porezno tijelo dokaže da su zadovoljeni ovi uvjeti, odnose se na uskratu prava na odbitak pretporeza za umjetno stvorene transakcije iz kojih nije ostvarena nikakva stvarna ekonomska svrha, već je osnovni cilj izbjegavanje plaćanja PDV-a. Ovom doktrinom Sud EU-a učinio je sustav PDV-a pravednijim u kontekstu postizanja njegove neutralnosti. Također koncept zlorabe prava ima i učinak uklanjanja narušavanja tržišnog natjecanja zbog posezanja za umjetnim postupcima usmjerenima na smanjenje izlaznog poreza. Isto tako, bitan je značaj doktrine „znao ili morao znati“ kao najvažnije presude *Kittel* vezane uz pravo na odbitak pretporeza i njegovo osporavanje ukoliko se utvrde prijevarne radnje i sudjelovanje obveznika uključenih u prijevaru. Unatoč postojećim testovima iz načela *Kittel* koji se moraju provesti u svrhu objektivnog utvrđivanja je li porezni obveznik znao ili morao znati da je uključen prijevaru, uvijek ostaje otvoreno pitanje dokazivanja, naročito kod složenog lanca prijevара, je li porezni obveznik znao ili morao znati za svoje sudjelovanje u njoj. Ova doktrina, definitivno, predstavlja test savjesnosti odnosno odgovornosti poreznog obveznika.

U tom pogledu zaključuje se, kao što i Sud EU-a ističe u brojnim presudama, da zakonodavstvo EU-a mora biti određeno, a njegova primjena predvidljiva za one na koje se odnose navedene doktrine s ciljem očuvanja neutralnosti PDV-a i poštivanja pravne sigurnosti. Na ovo se nadovezuju obrazložene presude Suda EU-a vezane za prijevarе u sustavu PDV-a koje su obvezujuće za sve države članice i njihovu usklađenost s nacionalnim propisima i Direktivom Vijeća 2006/112/EZ kao imperativ za primjenu i postupanje poreznih tijela svih država članica.

6.1. Sinteza rezultata istraživanja i znanstveni doprinos disertacije

Prethodno iznesena teorijska i normativna razmatranja o načelu neutralnosti PDV-a, njegovu pravnom temelju, ulozi prava na odbitak pretporeza te utjecaju sudske prakse na njegovu primjenu predstavljaju polazište za vrednovanje rezultata provedenog istraživanja. U tom je smislu potrebno zaključna razmatranja usmjeriti na konkretan predmet istraživanja te sagledati dobivene rezultate u odnosu na postavljeni cilj i istraživačka pitanja.

Provedeno znanstveno istraživanje bilo je usmjereno na porezni položaj isporuke nekretnina u kontekstu prava izbora za oporezivanje (optiranja), prava na odbitak pretporeza i primjene mehanizma prijenosa porezne obveze (reverse charge). Poseban je naglasak stavljen na kritičku analizu uvjeta i kriterija iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, primjenu izuzeća od oporezivanja pri isporuci nekretnina nakon prve uporabe, prava izbora za oporezivanje te mehanizma prijenosa porezne obveze.

Rezultat provedenog istraživanja kojim su obuhvaćene svih 27 država članica je da njih 78% (21) primjenjuju izuzeće za isporuku nekretnina optiranjem prema vremenskom kriteriju od prve uporabe odnosno izgradnje, pri čemu polovina država članica (11) koristi kriterij za izuzeća *nakon dvije godine*, dok preostala trećina (7) kriterij za izuzeća *nakon pet godina* od prve uporabe/izgradnje. Tri države članice imaju kriterije u drugim intervalima u okviru zakonskog raspona, dok četiri nemaju propisanu zakonsku odredbu prava izbora za oporezivanje. Provedenom analizom uočava se (ne)usklađenost primjene optiranja i prijenosa porezne obveze pri isporuci nekretnina s kriterijima iz članka 12. stavka 2. Direktive vijeća 2006/112/EZ.

Slijedom opisanog cilja i rezultata provedenog istraživanja nametnula su se istraživačka pitanja u odnosu na mogućnosti utvrđivanja granica do kojih se PDV smatra neutralnim; mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana; može li se PDV smatrati samo *de jure neutralnim* ili je on to i *de facto* te mogu li se preciznije odrediti uvjeti i kriteriji sprječavanja PDV prijevara unutar nacionalnih odredbi i Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Nastavno na istaknuto zaključuje se da članak 12. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ državama članicama daje mogućnost, ali ne i obvezu njegove implementacije u nacionalna zakonodavstva. Također sloboda odabira pojedinih uvjeta i kriterija svake države članice pod kojima se opcija može definirati rezultira time da opseg opcije nije i ne mora biti usklađen. Ipak, ta sloboda opcionalnog režima pojedinih država članica ograničena je načelima prava EU-

a koja ograničavaju ovlasti pojedine države članice. U tom smislu, primjena kriterija i uvjeta je barem djelomično usklađena između država članica što pokazuje provedeno istraživanje kojim je većina država članica odabrala vremenski kriterij od dvije godine od prve uporabe/izgradnje nekretnine.

Analizom navedenih zakonskih odredbi u odnosu na primjenu izuzeća i optiranja postavilo se i pitanje stvarnog razloga primjene izuzeća prilikom isporuke nekretnine, koji nikako ne može biti sama primjena tehnike optiranja (zadovoljeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak pretporeza između dva porezna obveznika) mehanizmom *reverse charge*, nego je stvarni razlog nedvojbeno opseg gospodarske djelatnosti poreznih obveznika, odnosno učinci od iste koji utječu na to da porezni sustav doprinosi efikasnosti ekonomije, odnosno ostvarenju prihoda od gospodarske djelatnosti, čime se utvrđuje granica do koje se PDV može smatrati neutralnim.

Opcionalni odabir država članica za primjenu izuzeća prema vremenskom kriteriju od prve uporabe/izgradnje (dvije do pet godina) ukazuje na nejednak tretman isporuka nekretnina što dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja u obavljanju gospodarske djelatnosti poreznih obveznika. Nadalje, ne postoji zakonska obveza ni kriterij u svezi ostvarivanja prihoda odnosno učinaka od gospodarske djelatnosti za kupca koji stječe nekretninu optiranjem te, ukoliko nema učinaka (prihoda) od obavljanja gospodarske djelatnosti u vezi s kupljenom nekretninom ili su oni neznatni, prelazi se granica neutralnosti PDV-a i nema jednakog tretmana između isporučitelja i kupca nekretnine što također dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja. Iz argumentiranog se zaključuje da se mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana kod isporuke nekretnina optiranjem javljaju prilikom nepostojanja međuovisnosti između korištenja odbitka pretporeza mehanizmom *reverse charge* pri kupnji nekretnine i ostvarenih isporuka, odnosno učinaka od gospodarske djelatnosti kupljene nekretnine, kao i nepostojanja izravne i neposredne veze između ulaznih i izlaznih transakcija.

U odnosu na navedeno proizlazi sljedeći odgovor: PDV se može smatrati samo *de jure neutralnim* što potvrđuje primjena mehanizma prijenosa porezne obveze s isporučitelja na kupca u kojem tehnički isporučitelj nekretnine ne iskazuje PDV na računu, već stavlja napomenu *reverse charge*, dok kupac nekretnine u svojim evidencijama iskazuje isti iznos obveze PDV-a i pretporeza. Samom primjenom izuzeća i posljedično prethodno objašnjenog narušavanja načela jednakog tretmana i tržišnog natjecanja (s jedne strane opcionalni izbor kriterija za primjenu izuzeća kod isporučitelja nekretnine, a s druge strane nepostojanje zakonskog kriterija za ostvarivanje prihoda od djelatnosti kod kupca nekretnine) zaključuje se da PDV nije *de facto neutralan*.

Unatoč *reverse charge* kao mehanizmu zaštite od PDV prijevara, upravo zbog nejednakog tretmana, tj. kraćeg razdoblja isporuke nekretnine nakon prve uporabe (nakon dvije godine) i neostvarivanja učinaka od gospodarske djelatnosti u vezi s tom nekretninom, kao primarnog razloga prava na odbitak pretporeza, dolazi do zlorabe istoga. Jednako tako, već naprijed izložene mogućnosti narušavanja načela neutralnosti i jednakog tretmana zahtijevaju određivanje preciznijih uvjeta i kriterija sprječavanja PDV prijevara. Stoga se na koncu ovog rada, a u kontekstu sprječavanja PDV prijevara u predmetnom istraživanju određuju precizniji uvjeti i kriteriji:

- a) dulji rok za primjenu izuzeća prema vremenskom kriteriju od prve uporabe nekretnine iz članka 12. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ – u istraživanju se najviše koristi najkraći propisani rok od dvije godine (11 država članica), a predlaže se najdulji propisani rok od pet godina (koriste ga četiri države članice). To izravno utječe na povećanje prihoda od PDV-a jer zbog duljeg roka (pet godina) isporuka nekretnina oporezuje se prema članku 12. stavku 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, a nakon pet godina bila bi moguća primjena izuzeća prema članku 12. stavku 2. iste direktive. Ovakvom zakonskom regulativom smanjile bi se mogućnosti izbjegavanja porezne obveze i PDV prijevara
- b) uvjet reciprociteta (uzajamnosti) kod kupca nekretnine – obzirom da za kupca nema zakonom propisanih uvjeta kod kupnje nekretnine optiranjem i prijenosom porezne obveze predlaže se isti uvjet reciprociteta od pet godina za ostvarivanje prihoda (učinaka) od gospodarske djelatnosti u vezi s tom nekretninom obzirom na iskorišteni pretporez prilikom kupnje nekretnine optiranjem. Ovim uvjetom bi se spriječilo narušavanje načela jednakog tretmana i izbjegavanje utaje PDV-a budući da su česti slučajevi u praksi poreznog nadzora kupnje nekretnine prijenosom porezne obveze, a bez ostvarivanja gospodarske djelatnosti ili iskazivanjem neznatnih isporuka (prihoda) od kupljene nekretnine, a uz korištenje prava na odbitak pretporeza. Za preciznije ispunjenje ovog uvjeta predlaže se zakonski propisati obvezan iznos godišnjeg prihoda odnosno vrijednosti ostvarenih isporuka od kupljene nekretnine. Time se smanjuje mogućnost zlorabe PDV-a, odnosno korištenja odbitka pretporeza prijenosom porezne obveze za kupljenu nekretninu, a bez ostvarivanja gospodarske djelatnosti (prihoda) od iste.

Ovim radom i istaknutim prijedlozima ukazuje se na otvorene legislativne mogućnosti u okviru pravne stečevine EU-a u vezi propisivanja uvjeta i primjene određenih kriterija poreznog položaja isporuke nekretnina prilikom optiranja i prijenosa porezne obveze s ciljem očuvanja neutralnosti PDV-a i borbe protiv PDV prijevara. U tom smislu, Sud EU-a trebao bi preispitati

norme Direktive Vijeća 2006/112/EZ ukoliko postoje opravdani razlozi kršenja neutralnosti, poput utaje poreza, ali ta ograničenja neutralnosti moraju služiti pravno dopuštenim ciljevima.

Na koncu, u vezi sa iniciranim uvjetima iz čl. 12. stavka 2. Direktive vijeća 2006/112/EZ, kao doprinos stvarnoj neutralnosti PDV-a i smanjenju njegove zlorabe korištenjem odbitka pretporeza, predlaže se izmjena Direktive Vijeća 2006/112/EZ vezano za odredbu članka 12. stavka 2. koji treba biti obvezan, a ne opcionalan te posljedično i odredbe članka 135. stavka 1. točke (j) i (k) i 137. stavka 1. točke (b) i (c) formalnim donošenjem nove direktive koja izričito mijenja navedene članke osnovne Direktive Vijeća 2006/112/EZ kako bi s njom države članice uskladile svoje nacionalne propise.

7. POPIS LITERATURE

Knjige, monografije, udžbenici i doktorske disertacije

1. Adams, Charles, *Za dobro i zlo: Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.
2. Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, *Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi*, WEB knjižara, Split, 2015.
3. Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, *Porez na dodanu vrijednost: Hrvatska regulativa uz pregled presuda Suda Europske unije*, Narodne novine, Zagreb, 2025.
4. Dujmović, Ana, *Zabrana zlouporabe prava u poreznom pravu Europske unije* (doktorski rad), Pravni fakultet Sveučilišta u Mostaru, Mostar, 2015.
5. Ebrill, Liam; Keen, Michael; Perry, Victoria, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington D.C., 2001.
6. Friedman, Milton; Friedman, Rose, *Free to Choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1980.
7. Guastini, Riccardo, *Sintaksa prava*, Naklada Breza, Zagreb, 2018.
8. Herbain, Charlene Adline, *VAT Neutrality*, Piemento Digital Publishing, Cork, 2015.
9. Herdegen, Matthias, *Europsko pravo*, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2002.
10. Jacoby, Sigrid, *Allgemeine Rechtsgrundsätze: Begriff, Entstehung und Anwendung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften*, Duncker & Humblot, Berlin, 1997.
11. Jelčić, Barbara, *Javne financije*, RRIF Plus, Zagreb, 2001.
12. Jelčić, Božidar, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb, 1998.
13. Jelčić, Božidar; Bejaković, Predrag, *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2012.
14. Jurković, Pero, *Javne financije*, Masmedia, Zagreb, 2002.
15. Kilches, Ralph, *Sammlung des europäischen Mehrwertsteuerrechts*, Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, Beč, 1999.
16. Lauré, Maurice, *Science fiscale*, Presses Universitaires de France, Pariz, 1993.
17. Liebing, Patric, *Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2004.
18. Lončarić-Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007.

19. Mises, Ludwig von, *Human Action: A Treatise on Economics*, 4. prerađeno izd., The Foundation for Economic Education, Irvington-on-Hudson, 1996.
20. Mudrecki, Andrzej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w podatku od towarów i usług*, Wolters Kluwer, Varšava, 2018.
21. Musgrave, Richard A; Musgrave, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, 4. izd., McGraw-Hill Book Company, New York, 1984.
22. Ni, Hua-Ching, *Stepping Stones for Spiritual Success*, College of Tao & Traditional Healing Arts, Los Angeles, 1989.
23. Ott, Katarina; Arbutina, Hrvoje, *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999.
24. Rau, Gerhard; Dürrwächter, Heinz, *Umsatzsteuergesetz (UStG)*, Kommentar, 251. ažurirano izd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2013.
25. Rosen, Harvey S.; Gayer, Ted, *Javne financije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2010.
26. Senjak Krunić, Kristina, *Praksa Suda Europske unije relevantna za upravni spor*, Pravosudna akademija, Zagreb, 2022.
27. Shoup, Carl S., *Public Finance*, Aldine Publishing Co., Chicago, 1969.
28. Stiglitz, Joseph E., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Beogradu, Beograd, 2008.
29. Streinz, Rudolf, *Europarecht*, 6. izd., C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2003.
30. Šimović, Jure i suradnici, *Porez na dodanu vrijednost*, Birotehnika, Zagreb, 1997.
31. Šimović, Jure; Šimović, Hrvoje, *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2006.
32. Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja, *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne novine, Zagreb, 2010.
33. Takács, Péter, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Wirtschaftsverlag Carl Ueberreuter, Beč, 1998.
34. Terra, Ben; Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2009.
35. Terra, Ben; Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2018.
36. Terra, Ben; Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2025.
37. Visković, Nikola, *Teorija države i prava*, Birotehnika, Zagreb, 2001.

38. Weber-Grellet, Heinrich, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2001.

Dijelovi knjiga (Poglavljja ili prilozi u zbornicima)

1. Brækhus, Hege; Brokelind, Cécile, „Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law“, u: Brokelind, Cécile (ur.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2014., str. 365.–395.
2. Crawford, Ian; Keen, Michael; Smith, Stephen, „Value Added Tax and Excises“, u: Adam, Stuart i sur. (ur.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2010., str. 275.–322.
3. English, Joachim, „VAT and General Principles of EU Law“, u: Weber, Dennis (ur.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD, Amsterdam, 2010., poglavlje 11.
4. Haller, Heinz, „Umsatzsteuer“, u: Von Beckerath, Erwin i sur. (ur.), *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, sv. 10, Gustav Fischer, J.C.B. Mohr, Vandenhoeck & Ruprecht, Stuttgart–Tübingen–Göttingen, 1959., str. 427.–439.
5. Henze, Christian, [Prilog bez posebnog naslova], u: English, Joachim; Nieskens, Hans (ur.), *Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2010*, Bundesanzeiger Verlag, Köln, 2010., str. 1.–25.
6. Lohse, Christian, [Prilog bez posebnog naslova], u: Achatz, Markus; Tumpel, Michael (ur.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Linde Verlag, Beč, 2001., str. 47.–59.
7. Nerudová, Danuše; Široký, Jan, „The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation“, u: Lang, Michael; Melz, Peter; Kristoffersson, Eleonor (ur.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, Amsterdam, 2009., str. 213.–230.
8. Weber, Dennis, „Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration“, u: Weber, Dennis (ur.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD, Amsterdam, 2010., str. 211.–245.

Znanstveni i stručni članci

1. Arbutina, Hrvoje, „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, vol. 62, br. 5-6, 2012., str. 1285.–1310.

2. Bejaković, Predrag, „Organizirani kriminal umiješan u prijevare i utaju poreza“, *Porezni vjesnik*, br. 1, Zagreb, 2016., str. 95.–105.
3. Brockmeyer, Anne i sur., „Does the Value-Added Tax Add Value? Lessons Using Administrative Data from a Diverse Set of Countries“, *Journal of Economic Perspectives*, vol. 38, br. 1, 2024., str. 107.–130.
4. Bubalo, Maja; Cvitić, Lidija; Rašić Krajnović, Tanja; Ravlić, Olivera; Oštrec Čunčić, Štefica, „Presude Suda Europske unije o porezu na dodanu vrijednost“, *Porezni vjesnik*, br. 11c, Zagreb, 2024., str. 1.–30.
5. Cindori, Sonja; Zakarija, Ana, „Prevenција prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije“, *Pravni vjesnik: Časopis za pravna i društvena pitanja Pravnog fakulteta u Osijeku*, god. 32, br. 3-4, 2016./2017., str. 71.–95.
6. Cvitić, Lidija; Oštrec Čunčić, Štefica, „Porez na dodanu vrijednost s komentarom“, *Porezni vjesnik*, br. 5d, Zagreb, 2025., str. 1.–150.
7. De la Feria, Rita, „Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax“, *Common Market Law Review*, vol. 45, br. 2, 2008., str. 395.–441.
8. De la Feria, Rita, „EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: The inherent paradox“, *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper*, WP 16/03, str. 1.–32.
9. De la Feria, Rita; Belim, Clotilde, „IVA nas Transacções Financeiras: Sobre o Tratamento da Gestão de Carteiras de Títulos“, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. 5, br. 4, 2012., str. 259.–276.
10. De la Feria, Rita; Swistak, Artur, „Designing a Progressive VAT“, *International Monetary Fund Working Paper*, WP/24/78, 2024., str. 1.–41.
11. Dojčić, Ida, „Oporezivanje isporuka nekretnina – PDV ili PPN?“, *Financije, pravo i porezi (FIP)*, br. 7/2022, TEB-Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 38.–48.
12. Famulska, Teresa; Rogowska-Rajda, Beata, „Principle of VAT Neutrality and the Reverse Charge Mechanism“, *Financial Internet Quarterly (e-Finanse)*, vol. 14, br. 3, 2018., str. 81.–95.
13. Fedeli, Silvia; Forte, Francesco, „EU VAT Frauds“, *European Journal of Law and Economics*, vol. 31, br. 2, 2011., str. 143.–166.
14. Fernando, Matesanz, „CJEU rules joint liability complements deduction denial in combating VAT fraud“, *International Tax Review*, srpanj 2025.

15. Harris, Ian, „Exemption in the public interest“, *Indirect Tax Voice*, br. 4, 2015., str. 5.–12.
16. Hasen, David, „Tax Neutrality and Tax Amenities“, *Florida Tax Review*, vol. 12, br. 2, 2012., str. 57.–112.
17. Jackson, Grahame; Brown, Harriet, „The Interaction of the Duty to Make a Suspicious Activity Report under the Proceeds of Crime Act“, *Bulletin for International Taxation*, vol. 77, br. 12, 2023., str. 1.–15.
18. Kahn, Douglas A., „The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?“, *Northern Kentucky Law Review*, vol. 18, 1990., str. 1.–35.
19. Kapetanović, Sanda, „Zloupotreba Direktive o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji“, *Porezni vjesnik*, br. 4, Zagreb, 2012., str. 40.–55.
20. Kapetanović, Sanda, „Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevара s PDV-om“, *Porezni vjesnik*, br. 4, Zagreb, 2015., str. 120.–135.
21. Kovačić, Nikolina, „Oporezivanje nekretnina u Republici Hrvatskoj“, *Pravni vjesnik: Časopis za pravna i društvena pitanja Pravnog fakulteta u Osijeku*, god. 34, br. 1, 2018., str. 241.–265.
22. Koharić, Zdenka, „Primjena prakse Europskog suda u poreznim stvarima“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 55, br. 1, 2018., str. 215.–235.
23. Kristoffersson, Eleonor, „Deduction of Input VAT“, u: *Comparative Studies in Tax Law*, Örebro University, Örebro, 2019., str. 15.–42.
24. Marinelić, Marina; Vuletić, Renata, „Vodič za dobru praksu u borbi protiv prijevара s PDV-om“, *Porezni vjesnik*, br. 5c, Zagreb, 2024., str. 65.–85.
25. Mišević, Sanja; Matić, Lucija, „Osporavanje prava na odbitak pretporeza pri zloporabi PDV-a“, *Informator*, br. 6880, Zagreb, 24. ožujka 2025., str. 1.–4.
26. Nieskens, Hans, „Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität in der Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer – Was hat die Praxis davon?“, *Umsatzsteuer-Rundschau: Zeitschrift für die gesamte Umsatzsteuerpraxis (UR)*, br. 20, 2022., str. 73.–81.
27. Pukała, Jerzy; Ismailov, Taner, „The abuse of law clause with respect to VAT“, *Scientific Papers of the Silesian University of Technology: Organization and Management Series*, br. 189, 2023., str. 285.–298.
28. Rašić Krajinović, Tanja, „Porezni tretman u slučaju zloporabe ili porezne utaje – sudska praksa (II. dio)“, *Porezni vjesnik*, br. 9, Zagreb, 2024., str. 65.–80.
29. Rothbard, Murray N., „The Myth of Neutral Taxation“, *The Cato Journal*, vol. 1, br. 2, 1981., str. 95.–114.

30. Ruffles, David; Tily, Geoff; Caplain, David; Tudor, Sandra, „VAT Missing Trader Intra-Community Fraud: The Effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts“, *Economic Trends*, vol. 597, br. 8, 2003., str. 58.–70.
31. Schön, Wolfgang, „Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?“, *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, br. 2015-01, 2015., str. 1.–45.
32. Soper, E. Philip, „Legal Theory and the Obligation of a Judge: The Hart/Dworkin Dispute“, *Michigan Law Review*, vol. 75, br. 3, Ann Arbor, 1977., str. 473.–519.
33. Swinkels, Joep, „Halifax Day: Abuse of law in European VAT“, *International VAT Monitor*, vol. 17, br. 3, 2006., str. 173.–181.
34. „The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes“, *Tax Notes International*, vol. 61, br. 6, 2011., str. 443.–448.

Domaći pravni propisi i podzakonski akti

1. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine*, br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16, 1/17, 41/17, 128/17, 106/18, 1/19, 128/19, 1/20, 144/20, 1/21, 38/22, 113/22, 1/23, 114/23, 34/24, 139/24 i 68/25.
2. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne novine*, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 139/24 i 52/25.
3. Zakon o porezu na promet nekretnina, *Narodne novine*, br. 115/16 i 106/18.
4. Zakon o potvrđivanju Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i protokola br. 1, 4, 6, 7 i 11 uz Konvenciju za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda, *Narodne novine – Međunarodni ugovori*, br. 18/97, 6/99, 14/02, 13/03, 9/05, 1/06, 2/10 i 13/17.

Strano zakonodavstvo država članica EU-a

1. Általános forgalmi adóról (ÁFA) – Zakon CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (Mađarska).
2. Arvonlisäverolaki (AVL) – Zakon 1501/1993 o porezu na dodanu vrijednost (Finska).
3. Código do IVA (CIVA) – Decreto-Lei br. 21/2007 o porezu na dodanu vrijednost (Portugal).
4. Code de la TVA (Taxe sur la valeur ajoutée), 2018 (Belgija).

5. Code général des impôts (CGI) – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), br. 387/2012 (Francuska).
6. Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), D.P.R. br. 633/1972 (Italija).
7. Käibemaksuseadus (KMS) – Zakon o porezu na dodanu vrijednost, RT I 2003 (Estonija).
8. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – Taxa pe valoarea adăugată (TVA), br. 89/2025 (Rumunjska).
9. Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, br. 37/1992 (Španjolska).
10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-751 (Litva).
11. Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Luksemburg).
12. Mervärdesskattelag (2023:200) – Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Švedska).
13. Momsloven (Lov om merværdiafgift), LBK nr. 2019 (Danska).
14. Pievienotās vērtības nodokļa likums (PVN), 2012 (Latvija).
15. The Value Added Tax Act, Chapter 406 of the Laws of Malta, 1998 (Malta).
16. The Value Added Tax Law of 2000 (95 (I)/2000) (Cipar).
17. Umsatzsteuergesetz (UStG), BGBl. I Nr. 633/1994 (Austrija).
18. Umsatzsteuergesetz (UStG) / Mehrwertsteuer (MwSt) (Njemačka).
19. Ustawa o podatku od towarów i usług, 03/2004 (Poljska).
20. Value Added Tax Consolidation Act 2010 (VATCA 2010) (Irska).
21. Value Added Tax in Greece, Law 2859/2000 (Grčka).
22. Wet op de omzetbelasting 1968 (Belasting toegevoegde waarde – BTW), 1968 (Nizozemska).
23. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), *Uradni list RS*, št. 117/2006 (Slovenija).
24. Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ZDDS), *Državni vjesnik*, br. 63, 2006 (Bugarska).
25. Zákon o dani z přidané hodnoty (DPH), br. 235/2004 Sb. (Češka).
26. Zákon o dani z pridanej hodnoty, br. 222/2004 Z. z. (Slovačka).