



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

9. srpnja 2015. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167., 168., 179. i 213. – Prekvalifikacija od strane nacionalne porezne uprave transakcije kao gospodarske aktivnosti podvrgnute PDV-u – Načelo pravne sigurnosti – Načelo zaštite legitimnih očekivanja – Nacionalni propis koji ostvarivanje prava na odbitak podvrgava identifikaciji subjekta o kojem je riječ kao poreznog obveznika PDV-a i podnošenju obračuna tog poreza“

U predmetu C-183/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Cluj (Rumunjska), odlukom od 28. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 11. travnja 2014., u postupku

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

protiv

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. ožujka 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za R. F. Salomiea, i N. V. Oltean, C. F. Costăș, L. Dobrinescu i T.-D. Vidrean Căpușan, odvjetnici,
- za rumunjsku vladu, R.-H. Radu kao i D. M. Balancea i R. I. Hațieganu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i A. Ștefănuț, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja kao i članaka 167., 168., 179. i 213. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između R. F. Salomiea i N. V. Olteana, s jedne strane, i Direkcije Generală a Finanțelor Publice Cluj (Opća uprava za javne financije iz Cluja, u daljnjem tekstu: porezna uprava), s druge strane, u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na prodaju nekretnina tijekom 2009. godine.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

- 3 Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge [...] smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

- 4 U skladu s člankom 12. stavkom 1. te direktive:

„Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

[...]“

- 5 Članak 167. navedene direktive propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“

- 6 Članak 168. te direktive glasi kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

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

[...]“

7 U skladu s člankom 169. Direktive 2006/112:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

[...]“

8 Članak 179. Direktive 2006/112 propisuje:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

[...]“

9 Članak 213. stavak 1. te direktive propisuje:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

[...]“

10 Članak 214. stavak 1. točka (a) navedene direktive glasi kako slijedi:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika [...] koji na svojem području isporučuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a [...]

[...]“

11 Članak 273. te direktive glasi kako slijedi:

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

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

Rumunjsko pravo

12 Članak 77.a stavak 1. Zakona br. 571/2003 o uspostavi poreznog zakonika (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003., u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisuje:

„U slučaju prijenosa prava vlasništva i njegove podjele pravnim aktom *inter vivos* u vezi s građevinama bilo koje vrste i pripadajućim zemljištem kao i zemljištem bez građevine bilo koje vrste, porezni obveznici obavezni su platiti porez koji se računa na sljedeći način:

[...]“

13 Članak 127. Poreznog zakonika propisuje:

„(1) Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

(2) U smislu ove glave, gospodarske aktivnosti su aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja pruža usluge, uključujući rudarske, poljoprivredne i aktivnosti samostalnih ili s njima izjednačenih zanimanja. Iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja stalnih prihoda osobito se smatra gospodarskom aktivnošću.

[...]“

14 Izvanredna uredba br. 109 od 7. listopada 2009. o izmjeni i dopuni Zakona br. 571/2003 o uspostavi poreznog zakonika, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2010., u članak 127. Poreznog zakonika dodala je stavak 2.a, koji glasi kako slijedi:

„Propisi utvrđuju situacije u kojima fizičke osobe koje isporučuju nekretnine postaju porezni obveznici.“

15 U skladu s člankom 141. stavkom 2. tog zakonika, u verziji na snazi do 31. prosinca 2007.:

„Sljedeće transakcije također su izuzete od PDV-a:

[...]

(f) isporuka svake osobe građevine, njezina dijela i zemljišta na kojem je ona izgrađena kao i svakog drugog zemljišta. Iznimno, oslobođenje nije primjenjivo na isporuku novih građevina, dijelova novih građevina ili građevinskog zemljišta ako ju je proveo porezni obveznik koji ima pravo ili bi imao pravo na potpuni ili djelomični odbitak poreza na kupnju, prenamjenu ili izgradnju takve građevine. [...]“

16 Članak 141. stavak 2. točka (f) tog zakonika, u verziji na snazi od 1. siječnja 2008. do 31. prosinca 2009., propisivao je da je od PDV-a izuzeta:

„isporuka svake osobe građevine, njezina dijela i zemljišta na kojem je ona izgrađena kao i svakog drugog zemljišta. Iznimno, oslobođenje nije primjenjivo na isporuku novih građevina, dijelova novih građevina ili građevinskog zemljišta. [...]“

17 Točka 3. stavak 1. Uredbe br. 44/2004 od 22. siječnja 2004. o odobravanju provedbenih pravila Zakona br. 571/2003 o uspostavi poreznog zakonika (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.), u verziji na snazi od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2009., propisuje:

„U smislu članka 127. stavka 2. Poreznog zakonika, stjecanje prihoda fizičkih osoba koji proizlaze iz prodaje objekata za stanovanje koji im osobno pripadaju ili druge imovine koju upotrebljavaju u osobne svrhe ne smatra se gospodarskom aktivnošću, osim ako se utvrdi da je aktivnost o kojoj je riječ obavljena s ciljem stjecanja stalnog prihoda u smislu članka 127. stavka 2. Poreznog zakonika. [...]“

18 Uredba br. 1620/2009 od 29. prosinca 2009. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 31. prosinca 2009.) dopunila je i izmijenila pravila za provedbu Poreznog zakonika utvrđena Uredbom br. 44/2004. Od 1. siječnja 2010. točka 3. Uredbe br. 44/2004 propisuje:

- „(1) U smislu članka 127. stavka 2. Poreznog zakonika, iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine, u skladu s temeljnim načelom PDV-a na temelju kojega porez mora biti neutralan, odnosi se na svaku vrstu transakcije, bez obzira na njezin pravni oblik [...]
- (2) Na temelju odredaba stavka 1., fizičke osobe ne obavljaju gospodarsku aktivnost obuhvaćenu područjem primjene poreza kad prihode stječu od prodaje objekata za stanovanje koji im osobno pripadaju ili druge imovine koju su upotrebljavali u osobne svrhe.
- (3) Fizička osoba koja još nije postala porezni obveznik za drugu aktivnost obavlja gospodarsku aktivnost kad iskorištava materijalnu ili nematerijalnu imovinu samostalno djelujući u tu svrhu i kad se aktivnost o kojoj je riječ obavlja s ciljem stjecanja stalnog prihoda u smislu članka 127. stavka 2. Poreznog zakonika. [...]
- (4) U slučaju izgradnje nekretnina fizičkih osoba u svrhu prodaje, za gospodarsku aktivnost smatra se da je počela u trenutku kad osoba o kojoj je riječ ima namjeru obavljati takvu aktivnost, a namjera osobe o kojoj je riječ ocjenjuje se na temelju objektivnih elemenata, primjerice činjenice da počinje snositi troškove i/ili izvršava priprema ulaganja s ciljem započinjanja gospodarske aktivnosti. Za gospodarsku aktivnost smatra se da je od svojeg početka stalna i također uključuje isporuku izgrađene nekretnine ili njezinih dijelova, čak i ako je riječ samo o jednoj nekretnini.
- (5) U slučaju stjecanja zemljišta i/ili izgradnje fizičke osobe u svrhu prodaje, isporuka te imovine stalna je gospodarska aktivnost ako fizička osoba provede više od jedne transakcije u kalendarskoj godini. Međutim, ako fizička osoba već izgrađuje jednu nekretninu u svrhu prodaje, u skladu sa stavkom 4., s obzirom na to da se za gospodarsku aktivnost već smatra da je započela i da je stalna, za svaku drugu naknadno obavljenju transakciju više se neće moći smatrati da je povremene naravi. [...]

[...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 19 Tijekom 2007. godine R. F. Salomie i N. V. Oltean udružili su se s još pet fizičkih osoba radi provedbe projekta izgradnje i prodaje četiriju objekata u Rumunjskoj. To udruženje nije imalo pravnu osobnost i nije prijavljeno niti identificirano kao porezni obveznik PDV-a.
- 20 Tijekom 2008. i 2009. godine, od 132 stana izgrađena na zemljištu koje je ulazilo u privatnu imovinu jedne od tih osoba, 122 su prodana za ukupnu vrijednost od 10.902.275 rumunjskih leja (RON), kao i 23 parkirališna mjesta, a da te prodaje nisu podvrgnute PDV-u.
- 21 Tijekom 2010. godine porezna uprava nakon kontrole utvrdila je da te radnje predstavljaju kontinuiranu gospodarsku aktivnost i da ih je stoga trebalo podvrgnuti PDV-u od 1. listopada 2008. jer je promet koji je iz toga proizlazio od kolovoza 2008. bio veći od praga od 35.000 eura, ispod kojega su u Rumunjskoj gospodarske aktivnosti izuzete od PDV-a.
- 22 Posljedično, porezna uprava zatražila je plaćanje PDV-a dugovanog za transakcije obavljene tijekom 2009. godine kao i zatezne kamate i u tu svrhu izdala različita porezna rješenja.

- 23 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da su prodaje nekretnina provedene tijekom 2008. i 2009. godine oporezovane na temelju poreza na „prijenos nekretnina iz osobne imovine“, predviđenog člankom 77.a Poreznog zakonika.
- 24 R. F. Salomie i N. V. Oltean podnijeli su Tribunalulu Cluj (okružni sud u Cluju) zahtjev za djelomično poništenje tih poreznih rješenja, a taj je sud odbio te tužbe kao neosnovane.
- 25 Povodom žalbe, Curtea de Apel Cluj (žalbeni sud u Cluju) dvoji o sukladnosti poreznih rješenja porezne uprave s načelom pravne sigurnosti jer je, s jedne strane, rumunjsko zakonodavstvo utvrdilo detalje o provedbi pravila primjene PDV-a na transakcije koje se odnose na nekretnine tek za razdoblje nakon 1. siječnja 2010. i, s druge strane, jer je porezna uprava do tog datuma bila sklonija te vrste transakcija ne podvrgnuti PDV-u. Nadalje, to je tijelo raspolagalo dovoljnim informacijama za zaključak da su R. F. Salomie i N. V. Oltean porezni obveznici od 2008. godine, s obzirom na to da je obaviješteno o prodajama koje su obavljene, ako ni zbog čega drugoga, onda zbog činjenice da su te transakcije oporezovane na temelju članka 77.a Poreznog zakonika.
- 26 Sud koji je uputio zahtjev također izražava sumnje o sukladnosti s Direktivom 2006/112 prava na odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez predviđenog rumunjskim pravom, na temelju kojega osoba za koju je zakašnjelo utvrđeno da je porezni obveznik PDV-a može ostvariti to pravo na odbitak PDV-a tek nakon uređenja svoje situacije svojim identificiranjem kao poreznog obveznika tog poreza i polaganjem obračuna.
- 27 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Može li se s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku fizička osoba koja s drugim fizičkim osobama sklapa ugovor o udruživanju – a to udruženje nema pravnu osobnost te nije porezno prijavljeno ni identificirano radi stvaranja budućeg dobra (gradnja) na zemljištu koje je dio osobne imovine jednog od suugovaratelja – smatrati poreznim obveznikom PDV-a u smislu članka 9. stavka 1. Direktive [2006/112], ako je [porezna uprava] inicijalne isporuke izgrađenih konstrukcija na zemljištu koje je dio osobne imovine jednog od suugovaratelja porezno tretirala kao prodaju koja proizlazi iz upravljanja privatnom imovinom tih osoba?
 2. Trebaju li se s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku načelo pravne sigurnosti, načelo zaštite legitimnih očekivanja i druga opća načela primjenjiva u području PDV-a, kao što to proizlazi iz Direktive 2006/112, tumačiti na način da se protive nacionalnim praksama prema kojima [porezna uprava] koja je od fizičke osobe inicijalno naplatila porez na prihod od prijenosa vlasništva osobne imovine, a imajući u vidu da nije bilo bitnih zakonodavnih izmjena u primarnom pravu, dvije godine kasnije na temelju istih činjeničnih elemenata ponovno ocjenjuje njezin položaj, iste te transakcije kvalificira kao gospodarske aktivnosti koje podliježu plaćanju PDV-a te retroaktivno obračunava dodatne iznose?
 3. Treba li odredbe članaka 167., 168. i 213. Direktive [2006/112], analizirane s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da se protive tomu da u okolnostima spora u glavnom postupku [porezno tijelo] odbija poreznim obveznicima pravo na odbitak [poreza na dodanu vrijednost] koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija samo zato što nisu bili porezno identificirani kao obveznici PDV-a u trenutku kad su im navedene usluge bile isporučene?
 4. Treba li s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku odredbe članka 179. Direktive [2006/112] tumačiti na način da se protive nacionalnom propisu koji poreznom obvezniku na kojega se primjenjuje poseban režim izuzeća i koji zakašnjelo traži svoju identifikaciju za potrebe PDV-a nameće obvezu plaćanja poreza koji je trebalo naplatiti a da pritom on nema pravo na

odbitak vrijednosti iznosa poreza koji se može odbiti za svako razdoblje oporezivanja te je to pravo na odbitak moguće izvršiti samo naknadno putem obračuna plaćenog poreza nakon identifikacije poreznog obveznika PDV-a, s mogućim posljedicama na izračun dodatnih iznosa?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

- 28 Svojim prvim dvama pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protive li se načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja tomu da u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava prilikom porezne kontrole odluči da je transakcije trebalo podvrgnuti PDV-u i ustojaloži plaćanje zatezних kamata.
- 29 Što se tiče, kao prvo, načela pravne sigurnosti, R. F. Salomie i N. V. Oltean osporavaju tu odluku zbog navodne povrede tog načela jer u trenutku kad su izvršili te transakcije u pogledu nekretnina na koje se odnosi ta odluka ni Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), koja je bila na snazi prije 1. siječnja 2007., ni sudska praksa Suda relevantna za to područje nisu objavljene na rumunjskom jeziku. Također ističu da do 2010. godine nacionalna porezna tijela tu vrstu transakcija nisu smatrala podvrgnutom tom porezu.
- 30 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja moraju poštovati institucije Europske unije, ali i države članice u provedbi svojih ovlasti koje im povjeravaju direktive Unije (vidjeti u tom smislu osobito presude *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 57.; „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, t. 32. kao i *Elmeka NE*, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 31.).
- 31 Kao što je to Sud u više navrata presudio, iz tih načela proizlazi, među ostalim, da zakonodavstvo Unije mora biti izvjesno i njegova primjena predvidljiva za pojedince te da se taj zahtjev pravne sigurnosti osobito strogo nameće kada je riječ o propisu koji može imati financijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno poznaju opseg obveza koje im on nameće (presuda *Irska/Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, t. 18.).
- 32 Također, u područjima obuhvaćenima pravom Unije pravna pravila država članica moraju biti oblikovana nedvosmisleno kako bi se osobama o kojima je riječ omogućilo poznavanje njihovih prava i obveza na jasan i precizan način te nacionalnim sudovima omogućilo osiguranje njihova poštovanja (vidjeti presudu *Komisija/Italija*, 257/86, EU:C:1988:324, t. 12.).
- 33 U ovom slučaju ne može se sporiti da odredbe kako su opisane u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje imaju takvu narav.
- 34 Naime, iz, među ostalim, odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da definicija „poreznog obveznika“ iz članka 127. Poreznog zakonika, koji u nacionalno pravo prenosi odredbe članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, upućuje na svaku osobu koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti, i da se „gospodarskom aktivnošću“ smatraju sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja pruža usluge, pri čemu se iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja stalnih prihoda osobito smatra gospodarskom aktivnošću.

- 35 Nadalje, točka 3. stavak 2. Uredbe br. 44/2004 o odobravanju provedbenih pravila Poreznog zakonika navodi da se u smislu članka 127. stavka 2. Poreznog zakonika stjecanje prihoda fizičkih osoba prilikom prodaje objekata za stanovanje koji im osobno pripadaju ili druge imovine koju upotrebljavaju u osobne svrhe ne smatra gospodarskom aktivnošću, osim ako se utvrdi da je aktivnost o kojoj je riječ obavljena s ciljem stjecanja stalnih prihoda.
- 36 Naposljetku, članak 141. Poreznog zakonika, u verziji na snazi tijekom 2008. i 2009. godine, propisuje da se izuzeće od PDV-a koje se primjenjuje na isporuku građevina ili dijelova građevina i zemljišta na kojem su izgrađene ne primjenjuje na isporuku novih građevina, dijelova novih građevina ili građevinskog zemljišta, što ustro odgovara načelima koja uređuju PDV u pravu Unije.
- 37 Stoga se ne može razumno tvrditi da te odredbe nacionalnog prava ne utvrđuju dovoljno jasno i precizno da isporuka građevina ili dijelova građevina i zemljišta na kojem su izgrađene u određenim slučajevima može biti podvrgnuta PDV-u.
- 38 U tim okolnostima R. F. Salomie i N. V. Oltean ne mogu se u prilog svojem argumentu prema kojem primjenjiv nacionalni pravni okvir u trenutku nastanka činjenica iz glavnog postupka nije bio dovoljno jasan pozivati na nedostatak objave na rumunjskom jeziku sudske prakse Suda relevantne za to područje kao i Šeste direktive 77/388, koja u svakom slučaju od pristupanja Rumunjske Uniji 1. siječnja 2007. više nije bila na snazi.
- 39 Stoga se okolnosti predmeta iz glavnog postupka ne mogu uspoređivati s okolnostima predmeta koji je doveo do presude Skoma-Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), u kojoj je Sud pojasnio da uredba Unije koja nije objavljena na jeziku države članice nije obvezujuća za pojedince u toj državi.
- 40 Doduše, iz načela pravne sigurnosti također proizlazi da se porezna situacija poreznog obveznika ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 51.).
- 41 Međutim, Sud je već presudio da se načelo pravne sigurnosti ne protivi praksi nacionalnih poreznih tijela da unutar zastarnog roka opozovu odluku kojom su poreznom obvezniku priznala pravo na odbitak PDV-a i da nakon nove kontrole zatraže plaćanje tog poreza i zatezних kamata (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 47. i 48.).
- 42 Puka okolnost da porezna uprava tijekom zastarnog roka prekvalificira transakciju o kojoj je riječ u gospodarsku aktivnost podvrgnutu PDV-u ne može stoga sama za sebe bez drugih okolnosti štetno utjecati na to načelo.
- 43 Posljedično, ne može se valjano tvrditi da se načelo pravne sigurnosti protivi tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka porezna uprava nakon porezne kontrole ocijeni da je transakcije u odnosu na nekretnine o kojima je riječ u tom predmetu trebalo podvrgnuti PDV-u.
- 44 Kao drugo, što se tiče načela zaštite legitimnih očekivanja, pravo oslanjanja na to načelo proširuje se na svakog pojedinca kojemu je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja temeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo (vidjeti u tom smislu presudu Europäisch-Iranische Handelsbank/Vijeće, C-585/13 P, EU:C:2015:145, t. 95.).
- 45 U tom smislu treba provjeriti jesu li radnje upravnog tijela u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvorile razumno očekivanje i, ako je to slučaj, utvrditi legitimnu narav tog očekivanja (vidjeti u tom smislu presudu Elmeka, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 46 Međutim, ne čini se da je upravna praksa nacionalnih poreznih tijela, kako je opisana u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, takva da dokazuje da su te pretpostavke ispunjene u glavnom postupku.

- 47 Konkretno, iako je rumunjska vlada to osporavala na raspravi, činjenica da nacionalna porezna tijela do 2010. godine transakcije u odnosu na nekretnine poput onih iz glavnog postupka nisu sustavno podvrgavala PDV-u ne može *a priori* biti dovoljna, osim u posve iznimnim okolnostima, da se u predodžbi uobičajeno razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvori razumno očekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, uzimajući u obzir ne samo jasnoću i predvidljivost primjenjivog nacionalnog prava nego i činjenicu da se u konkretnom slučaju čini da je riječ o profesionalcima u sektoru nekretnina.
- 48 Naime, takva praksa, koliko god bila vrijedna žaljenja, ne može *a priori* biti takva da pojedincima o kojima je riječ pruži precizna osiguranja o neprimjeni PDV-a na transakcije u odnosu na nekretnine poput onih iz glavnog postupka.
- 49 Treba dodati da, uzimajući u obzir opsežnost projekta u odnosu na nekretnine iz glavnog postupka, koji se sastoji od izgradnje i prodaje četiriju građevina s ukupno više od 130 stanova, razuman i obziran gospodarski subjekt nije mogao razumno zaključiti da se na te transakcije ne primjenjuje PDV a da nije u tom smislu dobio ili barem pokušao ishoditi izričita osiguranja od nadležnih nacionalnih poreznih tijela.
- 50 Što se tiče, kao treće i zadnje, sukladnosti s pravom Unije zateznih kamata koje je u konkretnom slučaju primijenila porezna uprava, treba podsjetiti da su, u nedostatku usklađenosti propisa Unije u području sankcija primjenjivih u slučaju neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim propisima, države članice ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te sukladno tomu i načelo proporcionalnosti (vidjeti presudu Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 50. i navedenu sudsku praksu).
- 51 Stoga, iako radi osiguranja pravilne naplate poreza i sprečavanja utaje države članice mogu, među ostalim, u svojim nacionalnim zakonodavstvima zakonito predvidjeti prikladne sankcije za kažnjavanje nepoštovanja obveze upisivanja u registar poreznih obveznika PDV-a, te sankcije ipak ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. Na nacionalnom je sudu da provjeri prekoračuje li iznos sankcije ono što je nužno za postizanje ciljeva koji se sastoje od osiguranja pravilne naplate poreza i sprečavanja utaje s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja i, među ostalim, konkretno nametnuti iznos i eventualno postojanje utaje ili zaobilaženja primjenjivog zakonodavstva pripisivih poreznom obvezniku čije se neupisivanje u registar sankcionira (vidjeti u tom smislu presudu Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 45., 46. i 54.).
- 52 Ista načela vrijede za zatezne kamate, koje, ako imaju karakter financijskih sankcija, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, ne smiju biti prekomjerne u odnosu na ozbiljnost povrede obveza koju je počinio porezni obveznik.
- 53 Stoga na prva dva pitanja treba odgovoriti da se načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ne protive tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava nakon porezne kontrole odluči transakcije podvrgnuti PDV-u i nametne plaćanje zateznih kamata, pod uvjetom da se ta odluka temelji na jasnim i preciznim pravilima i da praksa tog tijela nije bila takva da u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvori razumno očekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Zatezne kamate primijenjene u takvim okolnostima moraju poštovati načelo proporcionalnosti.

Treće i četvrto pitanje

- 54 Svojim trećim i četvrtim pitanjem, koja treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivili li se Direktiva 2006/112 nacionalnom propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili plaćenog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija

odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga što nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obračun dugovanog poreza.

- 55 Članak 167. i prateći članci Direktive 2006/112 pojašnjavaju nastanak i opseg prava na odbitak. Osobito treba podsjetiti na to da na temelju članka 167. te direktive to pravo nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
- 56 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koje se u načelu ne može ograničiti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu osobito presude Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 43. kao i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 30. i 31.).
- 57 Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči savršenu neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti u tom smislu presude Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 44. kao i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 32.).
- 58 Usto, Sud je već presudio da 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 (vidjeti u tom smislu presude Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63.; Uszodaépitő, C-392/09, EU:C:2010:569, t. 39.; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42. i 43. kao i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 38.).
- 59 Posljedično, kada porezna uprava raspolaže potrebnim podacima da bi utvrdila da su materijalni uvjeti ispunjeni, ta uprava ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s pravom poreznog obveznika na odbitak tog poreza koji za učinak mogu imati onemogućavanje izvršavanja tog prava (vidjeti presudu Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 40.).
- 60 Identifikacija kao poreznog obveznika PDV-a, predviđena člankom 214. Direktive 2006/112, kao i obveza poreznog obveznika da prijavi početak, promjenu ili prestanak svojih djelatnosti, predviđena člankom 213. te direktive, samo su formalni zahtjevi u svrhu kontrole koji ne mogu dovesti u pitanje, među ostalim, pravo na odbitak PDV-a ako su ispunjene materijalne pretpostavke za nastanak tog prava (vidjeti u tom smislu osobito presude Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 50.; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 32. i Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 32.).
- 61 Iz toga, među ostalim, proizlazi da porezni obveznik PDV-a ne smije biti spriječen u izvršavanju svojeg prava na odbitak zbog toga što prije upotrebe dobara stečenih u okviru svoje oporezovane aktivnosti nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a (vidjeti u tom smislu osobito presudu Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 51.).
- 62 Usto, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu osobito presude Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52.; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 26.; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 49. kao i Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, t. 36. i 37.).
- 63 Stoga činjenica da se nepoštovanje obveza obračunavanja i prijave poreznog obveznika sankcionira odbijanjem prava na odbitak očito prekoračuje ono što je nužno za postizanje cilja osiguranja pravilne primjene tih obveza jer pravo Unije ne sprečava države članice da prema potrebi nametnu novčanu kaznu ili financijsku sankciju proporcionalnu ozbiljnosti povrede. Takva praksa također prekoračuje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprečavanje utaje u smislu članka 273.

Direktive 2006/112, s obzirom na to da može čak dovesti do gubitka prava na odbitak ako do ispravljanja prijave od porezne uprave dođe tek nakon isteka zastarnog roka kojim porezni obveznik raspolaže za odbitak (vidjeti prema analogiji presudu *Ecotrade*, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 67. i 68.).

- 64 U konkretnom slučaju iz dokumenata podnesenih Sudu proizlazi da su materijalni zahtjevi u pogledu prava na odbitak pretporeza ispunjeni i da se tužitelje iz glavnog postupka prilikom porezne kontrole smatralo poreznim obveznicima PDV-a. U tim okolnostima odgoda ostvarenja prava na odbitak PDV-a do podnošenja prvog obračuna tog poreza tih poreznih obveznika samo zato što nisu bili identificirani kao porezni obveznici PDV-a prilikom izvršavanja transakcija podvrgnutih PDV-u, pri čemu ti porezni obveznici moraju platiti s time povezan porez, prekoračuje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate poreza i sprečavanje utaje.
- 65 Iz toga slijedi da na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da se Direktiva 2006/112 u okolnostima poput onih iz glavnog postupka protiv nacionalnog propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili plaćenog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga što nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obračun dugovanog poreza.

Troškovi

- 66 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

- 1. Načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja ne protive se tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava nakon porezne kontrole odluči transakcije podvrgnuti porezu na dodanu vrijednost i nametne plaćanje zatezних kamata, pod uvjetom da se ta odluka temelji na jasnim i preciznim pravilima i da praksa tog tijela nije bila takva da u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvori razumno očekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Zatezne kamate primijenjene u takvim okolnostima moraju poštovati načelo proporcionalnosti.**
- 2. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u okolnostima poput onih iz glavnog postupka protiv se nacionalnom propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili plaćenog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga što nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obračun dugovanog poreza.**

Potpisi