



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

26. travnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Odbitak pretporeza – Pravo na povrat PDV-a – Transakcije u poreznom razdoblju koje je već bilo predmet zaključenog poreznog nadzora – Nacionalno zakonodavstvo – Mogućnost poreznog obveznika da ispravi porezne prijave koje su već bile predmet poreznog nadzora – Isključenost – Načelo djelotvornosti – Porezna neutralnost – Pravna sigurnost”

U predmetu C-81/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Suceava (Žalbeni sud u Suceavi, Rumunjska), odlukom od 23. siječnja 2017., koju je Sud zaprimio 14. veljače 2017., u postupku

Zabrus Siret SRL

protiv

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: C. Vajda, predsjednik vijeća, E. Juhász (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za rumunjsku vladu, R. Radu, C. M. Florescu i R. Mangu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredaba Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Zabrus Siret SRL (u daljnjem tekstu: Zabrus) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Opća uprava za javne financije u Iași – Regionalna uprava za javne financije u Suceavi, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: Opća uprava), u pogledu mogućnosti poreznog obveznika da ispravi prijave poreza na dodanu vrijednost (PDV) kako bi ostvario pravo na odbitak PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

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

- 4 Članak 168. te direktive glasi:

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

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

[...]”

- 5 Člankom 179. prvim stavkom Direktive o PDV-u propisano je da „[p]orezni 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.“

- 6 Članak 180. te direktive glasi:

„Države članice mogu dopustiti poreznom obvezniku da provede odbitak koji nije proveo u skladu s odredbama članaka 178. i 179.”

- 7 U skladu s člankom 182. navedene direktive, „[d]ržave članice određuju detaljna pravila primjene članaka 180. i 181.”

- 8 Članak 183. Direktive o PDV-u propisuje:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.

Države članice mogu odbiti provesti povrat ili prijenos ako je iznos viška neznatan.”

9 Članak 250. te direktive glasi:

„1. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.

2. Države članice moraju dopustiti, te mogu zahtijevati, da se prijava PDV-a iz stavka 1., podnosi elektroničkim putem, u skladu s uvjetima koje one propišu.”

10 U članku 252. navedene direktive određuje se:

„1. Prijava PDV-a podnosi se do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja.

2. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.

Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana.”

Rumunjsko pravo

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Vladina uredba br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku, *Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 863 od 26. rujna 2005.), u verziji koja je bila na snazi u trenutku nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku), u članku 84., naslovljenom „Ispravak poreznih prijava”, predviđa:

„1. Porezni obveznik može na vlastitu inicijativu u roku zastare prava na utvrđivanje poreznih obveza ispraviti porezne prijave.

2. Porezne prijave mogu se ispraviti kad porezni obveznik utvrdi pogreške u prvotnoj prijavi, podnošenjem ispravljene prijave.

3. U slučaju [PDV-a] ispravak pogrešaka u prijavama poreza provodi se u skladu s odredbama Zakonika o porezima. Materijalne pogreške u prijavi [PDV-a] ispravljaju se u skladu s postupkom odobrenim dekretom predsjednika Agenția Națională de Administrare Fiscală [Nacionalna agencija za poreznu upravu (ANAF)].

4. Porezne prijave ne mogu se podnijeti niti ispraviti nakon uklanjanja pridržaja kasnijeg nadzora, osim u slučaju kad je ispravak nužan zbog ispunjenja ili neispunjenja zakonske pretpostavke koja nalaže ispravak porezne osnovice ili odgovarajućeg poreza.

5. ‚Pogreške’ u smislu ovog članka znači pogreške u vezi s iznosom poreza, pristojbi i doprinosa, oporezive imovine i prihoda kao i drugih elemenata porezne osnovice.

6. Ako tijekom poreznog nadzora porezni obveznik podnese ili ispravi porezne prijave u vezi s razdobljima i porezima, pristojbama, doprinosima kao i drugim prihodima koji su predmet poreznog nadzora, porezno tijelo ne uzima ih u obzir.”

12 Članak 105. Zakonika o poreznom postupku, naslovljen „Pravila poreznog nadzora”, propisuje:

„[...]

3. Porezni nadzor provodi se jednokratno za svaki porez, pristojbu, doprinos i druge dugovane iznose općem konsolidiranom proračunu te za svako porezno razdoblje.

[...]

5. Porezni nadzor provodi se u skladu s načelima neovisnosti, jedinstvenosti, autonomnosti, hijerarhije, teritorijalnosti i decentralizacije.

[...]

8. Na kraju poreznog nadzora porezni obveznik obavezan je dati časnu izjavu da je pružio sve dokumente i informacije potrebne za porezni nadzor.

9. Porezni obveznik dužan je poduzeti mjere predviđene aktom koji se sastavlja prilikom poreznog nadzora u rokovima i pod uvjetima koje su odredila tijela nadležna za porezni nadzor.”

13 Članak 105.a tog zakonika, naslovljen „Pravila novog nadzora”, glasi:

„1. Odstupajući od odredaba članka 105. stavka 3., porezni nadzornik može odlučiti provesti novi nadzor određenog razdoblja.

2. ‚Novi nadzor’ znači porezni nadzor koji se provodi nakon pojave dodatnih podataka koji nisu bili poznati poreznim nadzornicima u trenutku njihova nadzora, a koji imaju utjecaj na njihov ishod.

3. ‚Dodatni podaci’ znači informacije, dokumenti ili drugi elementi koji su stečeni nakon nenajavljenih unakrsnih kontrola ili koje su poreznom tijelu prosljedila tijela zadužena za kaznene postupke ili druga javna tijela ili koji su nadzorna tijela stekla na bilo koji način, a koji mogu promijeniti ishod prethodnog poreznog nadzora.

4. Na početku novog nadzora tijelo za porezni nadzor dužno je priopćiti poreznom obvezniku odluku o novom nadzoru, koja se može pobijati pod uvjetima predviđenima u ovom zakoniku. Odredbe o sadržaju i priopćavanju mišljenja povodom nadzora primjenjuju se *mutatis mutandis* na odluku o novom nadzoru.”

14 Članak 106. tog zakonika, naslovljen „Obveza suradnje poreznog obveznika”, u stavku 1. predviđa da je porezni obveznik dužan surađivati radi utvrđivanja činjenične porezne situacije. On je dužan pružiti informacije i na mjestu gdje se porezni nadzor provodi pružiti sve dokumente i svaki drugi element potreban za razjašnjenje porezno relevantne činjenične situacije.

15 Prilog 1. Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (Dekret br. 179 o odobravanju pravila o ispravku materijalnih pogrešaka u prijavama poreza na dodanu vrijednost) od 14. svibnja 2007. (u daljnjem tekstu: Dekret br. 179/2007) u točkama 1., 3.1., 4.1. i 4.2. propisuje:

„1. Materijalne pogreške u prijavama [PDV-a] koje podnose porezni obveznici PDV-a može ispraviti nadležno porezno tijelo, na svoju inicijativu ili na zahtjev poreznog obveznika.

[...]

3.1. Ispravak materijalnih pogrešaka u prijavi [PDV-a] može se izvršiti u roku zastare od 5 godina koji počinje teći od 1. siječnja godine koja slijedi onu u kojoj je podnesena prijava čiji se ispravak zahtijeva.

[...]

- 4.1. U skladu s ovim pravilima ispravak materijalnih pogrešaka u prijavi [PDV-a] nije moguć za porezno razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora ili za koje je porezni nadzor u tijeku.
- 4.2. Odstupajući od točke 4.1., ispravak prijave [PDV-a] može se izvršiti na temelju akta o mjerama koje treba poduzeti, a koji je priopćilo tijelo za porezni nadzor. U tom slučaju zahtjevu za ispravak materijalne pogreške koji podnosi porezni obveznik prilaže se preslika ili izvornik akta o mjerama koje treba poduzeti.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 Zabrus je bio predmet nadzora u području PDV-a za razdoblje od 1. svibnja 2014. do 30. studenoga 2014. Taj je nadzor zaključen izvješćem od 26. siječnja 2015.
- 17 Zabrus je 25. svibnja 2015. podnio prijavu PDV-a za travanj 2015., s odabranom mogućnošću povrata tog poreza. Tom prilikom on je zatražio, među ostalim, povrat dvaju iznosa: 39 637 rumunjskih leja (RON) i 26 627 RON. Prvi iznos bio je unesen u tu prijavu nakon ispravka, nakon završetka gore navedenog poreznog nadzora, računovodstvenog obračuna PDV-a za srpanj 2014. Drugi iznos proizlazi iz ispravka, u veljači 2015., transakcija obavljenih tijekom 2014., u pogledu kojih je Zabrus u svojem obračunu naznačio relevantne potvrde tek nakon navedenog poreznog nadzora.
- 18 Nakon toga Zabrus je bio predmet poreznog nadzora koji je obuhvaćao razdoblje od 1. prosinca 2014. do 30. travnja 2015. Taj je nadzor zaključen izvješćem od 9. srpnja 2015.
- 19 Porezna tijela odbila su odobriti povrat PDV-a u iznosima od 39 637 RON i 26 627 RON, uz obrazloženje da se traženi iznosi odnose na transakcije obavljene tijekom poreznog razdoblja koje je prethodilo nadziranom razdoblju, koje je već bilo predmet porezne kontrole u području PDV-a koja je završila 26. siječnja 2015. Ta tijela navela su da se u skladu s primjenjivim nacionalnim propisima načelu jedinstvenosti poreznog nadzora protivi povrat tih iznosa koje zahtijeva Zabrus jer u odnosu na razdoblje koje je već nadzirano nije pronađena nikakva nepravilnost u pogledu doprinosa PDV-a i nadzorna tijela nisu donijela nikakav akt s mjerama koje treba poduzeti Zabrus.
- 20 Zabrus je neuspješno pokušavao različitim upravnim sredstvima ostvariti svoje pravo na povrat PDV-a. Konkretno, odbijeni su mu zahtjev za novi porezni nadzor razdoblja od 1. svibnja 2014. do 30. studenoga 2014. i zahtjev za ispravak materijalne pogreške u prijavama PDV-a za razdoblje od svibnja do listopada 2014.
- 21 Zabrus je 22. listopada 2015. pred Tribunalulom Suceava (Okružni sud u Suceavi, Rumunjska) podnio tužbu za poništenje odluke Opće uprave o odbijanju povrata PDV-a u tim iznosima. U svojoj tužbi Zabrus je istaknuo da je odbitak PDV-a pravo poreznog obveznika koje se ne može ograničiti ako su materijalne pretpostavke ispunjene, čak i ako nisu ispunjeni određeni zahtjevi forme. On je također tvrdio da je odbijanje poreznih tijela da nadziru PDV pozivanjem na načelo jedinstvenosti poreznog nadzora izjednačeno s uskraćivanjem prava na odbitak zbog nametanja dodatnih materijalnih i formalnih pretpostavki koje nisu u skladu s pravom Unije, tako da je riječ o neproporcionalnoj i pretjerano ograničavajućoj mjeri za poreznog obveznika.
- 22 Opća uprava tvrdila je da se u skladu s odredbama Zakonika o poreznom postupku i Dekreta br. 179/2007 transakcije u vezi s određenim razdobljem koje je već bilo predmet poreznog nadzora mogu ispraviti ili ponovno nadzirati samo na inicijativu poreznog tijela, u slučaju pojave novih informacija zahvaljujući suradnji s drugim institucijama ili u slučaju postojanja akata o mjerama koje treba poduzeti donesenih tijekom prijašnjih nadzora. Međutim, ona tvrdi da ti slučajevi ovdje ne postoje.

- 23 Presudom od 31. ožujka 2016. Tribunalul Suceava (Okružni sud u Suceavi) odbio je tužbu Zabrusa kao neosnovanu, uz obrazloženje da novi nadzor razdoblja koje je već bilo predmet poreznog razdoblja zahtijeva postojanje novih informacija u odnosu na nadzirane, koje tijelima nisu bile poznate u trenutku prvog nadzora i čije se zakašnjelo podnošenje ne može pripisati poreznom obvezniku podvrgnutom nadzoru ili poreznom tijelu.
- 24 Taj je sud ocijenio da bi načelo jedinstvenosti poreznog nadzora i načelo sigurnosti pravnih odnosa bilo povrijeđeno kad bi nakon nadzora bilo moguće podnijeti potvrde ili uzeti u obzir pogreške u unosu koje izmjenjuju iznos povrata u drugim okolnostima od onih koje je zakonodavac u tom području ograničeno predvidio. On je također naveo da gubitak prava na odbitak nije neproporcionalan jer su pogreška prilikom unosa i naknadno otkrivanje potvrda pripisivi Zabrusu.
- 25 On je usto naveo da pogreška prilikom unosa PDV-a za povrat, u iznosu od 39 637 RON, i naknadno otkrivanje potvrda za prijavu PDV-a, u iznosu od 26 627 RON, nisu dodatne informacije, u smislu nacionalnih propisa, nego materijalne pogreške u prijavama PDV-a koje se više ne mogu ispraviti jer nakon poreznog nadzora razdoblja od 1. svibnja 2014. do 30. studenoga 2014., zaključenog izvješćem od 26. siječnja 2015., u nedostatku utvrđenih anomalija koje mogu izmijeniti poreznu osnovicu PDV-a nije uslijedilo donošenje akta o mjerama koje treba poduzeti Zabrus, a koji bi omogućio takav ispravak.
- 26 Zabrus je 31. ožujka 2016. podnio žalbu protiv te presude pred Curteom de Apel Suceava (Žalbeni sud u Suceavi) i istaknuo da se pravo na povrat PDV-a ne može odbiti nametanjem dodatnih materijalnih i formalnih pretpostavki, poput onih koje su predviđene u nacionalnim propisima, radi ispravljanja materijalnih pogrešaka ili provedbe novog nadzora razdoblja koje je već bilo predmet poreznog nadzora. Pozivajući se na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, Zabrus je istaknuo da pretjerano rješenje koje su usvojila porezna tijela i potvrdio prvostupanjski sud uskraćuju njegovo pravo na odbitak PDV-a zbog razloga koji su u suprotnosti s Direktivom o PDV-u.
- 27 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se Zabrus ne može pozivati na sudsku praksu Suda u području porezne neutralnosti jer mu je pravo na odbitak PDV-a odbijeno ne zbog nepoštovanja formalnih zahtjeva prava na odbitak, nego zbog načela jedinstvenosti poreznog nadzora, koje proizlazi iz načela pravne sigurnosti, koje je priznato i zaštićeno pravom Unije i sudskom praksom Suda.
- 28 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, također valja uzeti u obzir mogućnost, predviđenu nacionalnim zakonodavstvom, provedbe novog nadzora razdoblja koje je već bilo predmet poreznog nadzora, ali ta mogućnost postoji samo na inicijativu poreznih tijela, u slučaju dodatnih informacija stečenih naknadno, zahvaljujući suradnji između državnih institucija, što je odredba koju je Sud smatrao sukladnom s pravom Unije u svojoj presudi od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).
- 29 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se načela neutralnosti, proporcionalnosti i pravne sigurnosti u ovom slučaju također moraju ocijeniti s obzirom ne samo na izostanak pažnje Zabrusa nego i okolnost da je obavijesti o naknadi i povratu izdala općinska porezna služba.
- 30 U tim je okolnostima Curtea de Apel Suceava (Žalbeni sud u Suceavi) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Protive li se Direktivi [o PDV-u] te načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti, u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, upravna praksa i/ili tumačenje odredbi nacionalnog propisa kojima se sprečava nadzor i priznavanje prava na povrat PDV-a koji potječe od usklađivanja transakcija izvršenih u razdoblju koje prethodi razdoblju nadzora za koje je već proveden porezni nadzor, povodom kojeg porezna tijela nisu utvrdila nepravilnosti na temelju kojih treba izmijeniti osnovicu PDV-a, bez obzira na to što se te odredbe tumače tako da porezna

tijela mogu izvršiti ponovnu provjeru za razdoblje koje je ranije bilo predmetom poreznog nadzora, na temelju dodatnih podataka i informacija dobivenih kasnije zahvaljujući suradnji između državnih tijela i institucija[?]

2. Treba li Direktivu [o PDV-u] te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe normative naravi kojima se isključuje mogućnost ispravka materijalnih pogrešaka u prijavama PDV-a za porezna razdoblja za koja je proveden porezni nadzor, osim u slučaju kada se ispravak vrši na temelju akta kojim se određuju mjere koje treba poduzeti, koji je dostavilo tijelo poreznog nadzora prilikom prethodnog nadzora[?]

O prethodnim pitanjima

- 31 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 168., 179., 180. i 182. Direktive o PDV-u i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, odstupanjem od roka zastare od pet godina koji je uspostavljen nacionalnim pravom za ispravak prijava PDV-a, sprečava, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, da porezni obveznik provede takve ispravke kako bi ostvario svoje pravo na odbitak samo zato što se taj ispravak odnosi na razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora.
- 32 Što se tiče prava na odbitak, valja naglasiti da je, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a čiji su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su im pružene temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavio zakonodavac Unije (vidjeti osobito presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 37., i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 35.).
- 33 Kao što je Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. *et seq.* Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, u načelu, ne može ograničiti. Konkretno, to se pravo odmah izvršava za cjelokupni porez koji tereti ulazne transakcije (vidjeti osobito presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 38., i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 36.).
- 34 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u (vidjeti osobito presude od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 39., i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 37.).
- 35 Iako je pravo na odbitak PDV-a podvrgnuto poštovanju materijalnih i formalnih pretpostavki predviđenih Direktivom o PDV-u, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ima pitanja isključivo zato što je pravo na odbitak bilo odbijeno zbog nemogućnosti poreznog obveznika da ispravi svoju prijavu PDV-a jer se zahtjev za ispravak odnosio na razdoblje koje je već bilo predmet zaključenog poreznog nadzora.
- 36 U tom smislu valja podsjetiti na to da se u skladu s člankom 167. i člankom 179. prvim podstavkom Direktive o PDV-u pravo na odbitak načelno ostvaruje u istom vremenskom razdoblju u kojem je nastao, i to u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza.

- 37 Međutim, sukladno člancima 180. i 182. te direktive, poreznom se obvezniku može dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, poštujući pritom određene uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 46. i navedenu sudsku praksu).
- 38 U tom smislu iz sudske prakse Suda proizlazi da bi mogućnost ostvarivanja prava na odbitak bez ikakva ograničenja bila protivna načelu sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika, uzimajući u obzir njegova prava i obveze u odnosu na poreznu upravu, ne može unedogled dovoditi u pitanje. Prema tome, prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubio pravo na odbitak, ne može se smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u, sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti) (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 48. i 49. i navedenu sudsku praksu).
- 39 U ovom slučaju iz nacionalnih propisa navedenih u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da pravo na odbitak PDV-a u rumunjskom pravu ima opći zastarni rok od pet godina. Međutim, ostvarivanje prava na odbitak ima kraći prekluzivni rok u slučaju poreznog nadzora. Naime, porezni obveznik načelno više ne može izvršiti ispravak prijave PDV-a za porezna razdoblja koja su već bila predmet nadzora poreznih tijela. Stoga u okolnostima poput onih u glavnom postupku porezni obveznik ne može ispraviti svoje prijave PDV-a. Rumunjska vlada ističe da to ograničenje proizlazi iz načela jedinstvenosti poreznog nadzora i da načelo pravne sigurnosti zahtijeva jedinstvenost takvog nadzora.
- 40 Iako iz elemenata koje je pružio sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku u području PDV-a predviđa drukčije uređenje od onoga predviđenog u drugim poreznim područjima nacionalnog prava, načelo djelotvornosti protivi se takvom propisu jer on u okolnostima poput onih u glavnom postupku može poreznom obvezniku uskratiti mogućnost ispravljanja svojih prijava PDV-a ako je on bio predmet poreznog nadzora u odnosu na porezno razdoblje na koje se odnosi taj ispravak, čak i ako prekluzivni rok od pet godina koji utvrđuje taj propis još nije istekao.
- 41 Naime, kad se, kao u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezni nadzor pokreće odmah nakon podnošenja porezne prijave ili u kratkom roku, poreznom obvezniku prema tom je propisu uskraćena mogućnost ispravljanja prijave PDV-a, tako da poreznom obvezniku ostvarivanje prava na odbitak PDV-a postaje praktično nemoguće ili barem pretjerano teško.
- 42 Prema tome, činjenica da nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, poreznom obvezniku uskraćuje mogućnost ispravljanja svoje prijave PDV-a skraćivanjem roka koji mu je u tu svrhu otvoren nespojiva je s načelom djelotvornosti.
- 43 Nadalje, načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti također se protivi propis poput onoga u glavnom postupku.
- 44 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su ispunjeni materijalni zahtjevi, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim zahtjevima (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45.).

- 45 Međutim, u glavnom postupku upravo je neispunjavanje određenih formalnih zahtjeva predviđenih predmetnim nacionalnim propisima imalo za posljedicu odbijanje odbitka PDV-a Zabrusu, iako je on zatražio ispravak svojih prijava kako bi dokazao da su ispunjene materijalne pretpostavke nužne za ostvarivanje prava na odbitak predmetnih dvaju iznosa.
- 46 Nepoštovanje formalnih zahtjeva koje se može ispraviti ne može dovesti u pitanje dobro funkcioniranje sustava PDV-a.
- 47 Stoga, primjenom nacionalnog propisa poput onoga u glavnom postupku dio tereta PDV-a ostat će definitivno na poreznom obvezniku, što je u suprotnosti sa sudskom praksom navedenom u točki 34. ove presude.
- 48 Što se tiče načela proporcionalnosti, nacionalni zakonodavac doduše može uz formalne obveze poreznih obveznika predvidjeti sankcije koje će ih poticati na poštovanje tih obveza, s ciljem dobrog funkcioniranja sustava PDV-a.
- 49 U skladu s time, mogla bi se primijeniti upravna novčana sankcija protiv nemarnog poreznog obveznika, koji ispravi svoju prijavu PDV-a pozivajući se na dokumente koji opravdavaju njegovo pravo na odbitak PDV-a, a koje je imao u posjedu u trenutku podnošenja svoje prijave tog poreza ili nakon otkrivanja pogreške u unosu koja mijenja iznos PDV-a za povrat.
- 50 Međutim, države članice moraju, u skladu s načelom proporcionalnosti, moći upotrijebiti sredstva koja, iako omogućuju djelotvorno ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je moguće manje utječu na načela utvrđena zakonodavstvom Unije, poput temeljnog načela prava na odbitak PDV-a (presuda od 10. srpnja 2008., *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, t. 23.).
- 51 Prema tome, u situaciji poput one u glavnom postupku, uzimajući u obzir važno mjesto koje u sustavu PDV-a pripada pravu na odbitak, sankcija u obliku apsolutnog odbijanja prava na odbitak neproporcionalna je u slučaju u kojem nisu utvrđena nikakva utaja ni šteta za državni proračun (presuda od 12. srpnja 2012., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 70. i navedena sudska praksa).
- 52 Međutim, nijedan element spisa kojim raspolaže Sud ne spominje opasnost od utaje ili štete za državni proračun.
- 53 Naposljetku, valja odbiti argument rumunjske vlade da predmetni nacionalni propis, opravdan načelom jedinstvenosti poreznog nadzora, proizlazi iz načela pravne sigurnosti.
- 54 Nacionalni sustav poreznog nadzora, poput onoga u glavnom postupku, koji poreznom obvezniku ne dopušta ispravak prijave PDV-a, dok takav ispravak predviđa kad se obavlja provođenjem akta poreznog tijela i predviđa mogućnost za porezna tijela koja raspolažu novim informacijama da provedu novi nadzor, nema za cilj zaštitu prava poreznih obveznika i ne služi primjeni načela pravne sigurnosti. Takav sustav, s navedenim iznimkama, u stvarnosti ponajprije služi djelotvornosti poreznih nadzora i funkcioniranju nacionalne uprave.
- 55 Iz presude od 6. veljače 2014., *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), ne može se izvesti nikakav drugi zaključak. Naime, iz te presude, doduše, proizlazi da se porezni obveznik u prekluzivnom roku ne može pozivati na načelo pravne sigurnosti kako bi osporavao opoziv, od strane poreznih tijela, odluke kojom su mu ona priznala pravo na odbitak PDV-a, zahtijevajući od njega, nakon novog nadzora, plaćanje tog poreza i zatezних kamata (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, t. 51.). Nasuprot tomu, iz te presude ne proizlazi da se porezna tijela u prekluzivnom roku mogu pozivati na to isto načelo kako bi osporavala ispravak prijave PDV-a od strane poreznog obveznika u pogledu razdoblja koje je već bilo predmet poreznog nadzora.

- 56 U tim okolnostima na postavljena pitanja valja odgovoriti da članke 167., 168., 179., 180. i 182. Direktive o PDV-u i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, odstupanjem od roka zastare od pet godina koji je uspostavljen nacionalnim pravom za ispravak prijave PDV-a, sprečava, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, da porezni obveznik provede takve ispravke kako bi ostvario svoje pravo na odbitak samo zato što se taj ispravak odnosi na razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora.

Troškovi

- 57 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 (deveto vijeće) odlučuje:

Članke 167., 168., 179., 180. i 182. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, odstupanjem od roka zastare od pet godina koji je uspostavljen nacionalnim pravom za ispravak prijave poreza na dodanu vrijednost (PDV), sprečava, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, da porezni obveznik provede takve ispravke kako bi ostvario svoje pravo na odbitak samo zato što se taj ispravak odnosi na razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora.

Potpisi