



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

18. ožujka 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Neizravno oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Stjecanje robe unutar Zajednice – Odbitak pretporeza koji se duguje na osnovi takvog stjecanja – Formalni zahtjevi – Materijalni zahtjevi – Rok za podnošenje porezne prijave – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-895/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama, Poljska), odlukom od 4. studenoga 2019., koju je Sud zaprimio 4. prosinca 2019., u postupku

A.

protiv

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

uz sudjelovanje:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: N. Piçarra, predsjednik vijeća, S. Rodin i K. Jürimäe (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A., M. Bielawski, *doradca podatkowy*,
- za Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek, *radca prawny*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Siekierzyńska i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: poljski

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

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 167. i 178. 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).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva A. i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnog tijela za davanje poreznih podataka, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) o odbitku poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se plaća u obliku pretporeza na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (b) i (i) Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

- i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članaka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.”

- 4 Članak 68. te direktive navodi:

„Oporezivi događaj nastaje prilikom stjecanja robe unutar Zajednice.

Smatra se da je izvršeno stjecanje robe unutar Zajednice kad se isporuka slične robe smatra izvršenom unutar teritorija dotične države članice.”

- 5 U članku 69. navedene direktive predviđa se:

„U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, PDV postaje naplativ u trenutku izdavanja računa ili istekom vremenskog ograničenja navedenog u prvom stavku članka 222., ako do tog trenutka nije izdan račun.”

- 6 U skladu s člankom 167. te direktive:

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

7 Člankom 168. Direktive o PDV-u određeno je:

„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:

[...]

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

[...]”

8 Članak 178. te direktive navodi:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

[...]

(c) za potrebe odbitaka u skladu s člankom 168. točkom (c) u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice, u prijavi PDV-a iz članka 250., mora navesti sve podatke koji su potrebni za izračun iznosa PDV-a, koji je dužan plaćati za svoje stjecanje robe unutar Zajednice te imati račun izdan u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3. glave XI;

[...]”.

9 U skladu s člankom 179. navedene direktive:

„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.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

10 Članak 180. te direktive glasi kako slijedi:

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

11 Člankom 181. Direktive o PDV-u određeno je:

„Države članice mogu poreznom obvezniku koji nema račun sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3. glave XI. dopustiti odbitak iz članka 168. točke (c) za njegovo stjecanje robe unutar Zajednice.”

12 Članak 182. te direktive navodi:

„Države članice određuju uvjete i detaljna pravila primjene članka 180. i 181.”

13 U skladu s člankom 222. prvim stavkom navedene direktive:

„Za isporuku robe izvršenu u skladu s uvjetima navedenima u članku 138. ili za isporuku usluga za koje kupac treba platiti PDV sukladno članku 196., račun se izdaje najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio.”

14 U članku 273. prvom stavku te direktive određuje se:

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

Poljsko pravo

15 Članak 86. ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge), od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2018., pozicija 2174), u verziji koja se primjenjuje na spor iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), navodi:

„1. U mjeri u kojoj porezni obveznik robu i usluge koristi u svrhu provedbe oporezovanih transakcija, on ima pravo na odbitak iznosa pretporeza od iznosa poreza koji duguje [...]

[...]

10. Pravo na odbitak pretporeza od iznosa dugovanog poreza nastaje tijekom razdoblja u kojem nastaje porezna obveza koja se odnosi na robu i usluge koje je porezni obveznik stekao ili uvezao.

10b. Pravo na odbitak iznosa pretporeza od iznosa dugovanog poreza u slučajevima:

[...]

- 2) iz stavka 2. točke 4. podtočke (c) nastaje u skladu sa stavkom 10. pod uvjetom da porezni obveznik:
- (a) primi račun kojim se potvrđuje isporuka robe koja za njega čini stjecanje robe unutar Zajednice u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu;
 - (b) uključi iznos poreza koji duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice u poreznu prijavu u kojoj je obvezan obračunati taj porez, najkasnije tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu.

[...]

10i. Ako porezni obveznik uključi iznos dugovanog poreza u poreznu prijavu u kojoj treba obračunati taj porez izvan roka predviđenog stavkom 10.b točkom 2. podtočkom (b) i točkom 3., može proporcionalno povećati iznos pretporeza u obračunu koji se provodi za oporezivo razdoblje u pogledu kojeg rok za podnošenje porezne prijave još nije istekao.

[...]

13. Ako porezni obveznik od iznosa dugovanog poreza nije odbio iznos pretporeza u rokovima određenima u staccima 10., 10.d, 10.e i 11., može odbiti iznos dugovanog poreza ispravkom porezne prijave za razdoblje u kojem je nastalo pravo na odbitak poreza, ali najkasnije pet godina od početka godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak, u skladu sa stavkom 13.a.

13a. Ako porezni obveznik, kad je riječ o stjecanju robe unutar Zajednice, isporuci robe i pružanju usluga u pogledu kojih je stjecatelj robe ili usluga porezni obveznik u skladu s člankom 17., nije odbio iznos pretporeza od iznosa dugovanog poreza u rokovima predviđenima u stavcima 10.e i 11., može odbiti iznos dugovanog poreza ispravkom porezne prijave za razdoblje u kojem je nastalo pravo na odbitak poreza, ali najkasnije pet godina od proteka godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak.”

- 16 Tekst članka 86. stavka 10.b točke 2. podtočke (b) Zakona o PDV-u rezultat je zakonodavne izmjene koja je stupila na snagu 1. siječnja 2017. Tom je izmjenom tekst „najkasnije tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu” umetnut u tu odredbu. Prije tog datuma u navedenoj se odredbi nije navodio nikakav rok. Tom je istom izmjenom stavak 10.i umetnut u članak 86. tog zakona.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 17 A. je društvo koje se u okviru svoje gospodarske djelatnosti među ostalim bavi stjecanjem robe unutar Zajednice na poljskom državnom području. Ono koristi tu robu za provedbu transakcija koje na tom području podliježu PDV-u.
- 18 Društvo A. je poreznom tijelu podnijelo zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja u pogledu sljedeće porezne situacije. U određenim situacijama ono nije u mogućnosti navesti PDV koji duguje na temelju stjecanja robe unutar Zajednice u poreznoj prijavi koja se podnosi u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu. U tom slučaju ono taj PDV navodi nakon isteka tog roka ispravkom svoje porezne prijave. To može biti slučaj kod nepravodobnog primitka računa, netočne klasifikacije transakcije društva A. ili pogreške osobe zadužene za evidenciju i prijavu PDV-a.
- 19 Konkretno, društvo A. pitalo je porezno tijelo može li u takvom slučaju odbiti iznos pretporeza koji duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice u istom poreznom razdoblju u kojem je prijavljen dugovani PDV unatoč tomu što je izvršilo ispravak prijave PDV-a izvan tromjesečnog roka predviđenog u članku 86. stavku 10.b točki 2. podtočki (b) Zakona o PDV-u. Prema društvu A., to pitanje zahtijeva potvrđan odgovor, s obzirom na to da ta odredba propisuje dodatan zahtjev uvjetima kojima podliježe pravo na odbitak, koji su određeni Direktivom o PDV-u, i protivna je načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti.
- 20 Kao što to proizlazi iz spisa podnesenog Sudu, porezno tijelo je 27. prosinca 2018. donijelo obvezujuće porezno mišljenje u skladu s kojim tromjesečni rok predviđen člankom 86. stavkom 10.b točkom 2. podtočkom (b) Zakona o PDV-u ne ograničava pravo na odbitak i zato se ne može smatrati da nije u skladu s Direktivom o PDV-u ili s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti. Osim toga, članak 178. te direktive ovlašćuje države članice da uvedu formalnosti kojima se uvjetuje pravo na odbitak, poput tog tromjesečnog roka.
- 21 Društvo A. podnijelo je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama, Poljska) tužbu kojom je tražilo poništenje navedenog poreznog mišljenja. U prilog svojoj tužbi ono je isticalo da članak 86. stavak 10.b točka 2. podtočka (b) Zakona o PDV-u nije u skladu s člancima 167. i 178. Direktive o PDV-u kao ni s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti.
- 22 Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe o tome je li članak 86. stavak 10.b točka 2. podtočka (b) Zakona o PDV-u u skladu s pravom Unije.
- 23 Pojašnjava da od 1. siječnja 2017. ta odredba navodi novi uvjet u pogledu roka u skladu s kojim pravo na odbitak podliježe podnošenju porezne prijave u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu. Nakon proteka tog roka porezni obveznik mora

ispraviti prethodno podnesenu prijavu i može odbiti pretporez koji duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice samo za tekuće razdoblje, u skladu s člankom 86. stavkom 10.i Zakona o PDV-u. Tako porezni obveznik snosi gospodarski teret dugovanog PDV-a i, prema potrebi, kamata.

- 24 Prema obrazloženju te zakonodavne izmjene, ona bi morala omogućiti bolji nadzor trgovine unutar Zajednice, u vezi s kojom su utvrđene nepravilnosti, i obrnute porezne obveze.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev također naglašava da je člankom 86. Zakona o PDV-u uveden petogodišnji rok za ispravak dugovanog PDV-a, pri čemu taj članak predviđa dva roka za ostvarenje prava na odbitak, odnosno, s jedne strane, prekluzivni rok od tri mjeseca za obračun tog poreza i, s druge strane, rok zastare od pet godina. Taj bi prekluzivni rok mogao stvarati poteškoće s obzirom na pravo Unije.
- 26 Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice načelno mogu predvidjeti prekluzivne rokove za ostvarenje prava na odbitak pod uvjetom da poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti. Osim toga, takvi rokovi ne bi smjeli ugroziti načelo porezne neutralnosti i morali bi biti proporcionalni u smislu da se njima ne uvode prekomjerne formalnosti u pogledu ciljeva koji se nastoje ostvariti i da ne predstavljaju gospodarski teret za poreznog obveznika. Kako bi se ocijenilo poštovanje tih načela, treba uzeti u obzir razloge koji su uzrokovali kašnjenje u podnošenju porezne prijave, ovisno o tomu jesu li oni neovisni o poreznom obvezniku ili odražavaju pogreške koje mu se mogu pripisati.
- 27 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev naglašava da, s jedne strane, uvođenje prekluzivnog roka od tri mjeseca, čije se trajanje načelno čini dovoljno, može navesti poreznog obveznika na disciplinu, uz to što se njime sprečava zlouporaba prava. Tim se rokom tako nastoje spriječiti situacije u kojima bi porezni obveznici, u slučaju postojanja pretporeza u iznosu koji je jednak iznosu dugovanog PDV-a, koristili mogućnost kasnog ispravka u svrhu porezne optimizacije i zlouporabe prava. S druge strane, ipak postoje situacije u kojima porezni obveznik nije u mogućnosti poštovati taj tromjesečni rok, osobito u slučaju nepravodobnog ili nepravilnog izdavanja računa ili nepravilnosti koje se mogu pripisati poštanskim operaterima. Međutim, članak 86. stavak 10.b točka 2. podtočka (b) Zakona o PDV-u ne provodi nikakvu razliku ovisno o tomu je li porezni obveznik u dobroj vjeri ili ne.
- 28 Taj sud dolazi do zaključka da članke 167. i 178. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput članka 86. stavka 10.b točke 2. podtočke (b) Zakona o PDV-u, u mjeri u kojoj se navedeni tromjesečni rok primjenjuje na poreznog obveznika u dobroj vjeri.
- 29 U tim je okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 167. u vezi s člankom 178. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se ostvarenje prava na odbitak pretporeza u istom poreznom razdoblju u kojem se duguje pretporez za transakcije koje čine stjecanje robe unutar Zajednice uvjetuje iskazivanjem dugovanog poreza za takve transakcije u odgovarajućoj poreznoj prijavi podnesenoj u prekluzivnom roku, koji u Poljskoj iznosi tri mjeseca od protoka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu i usluge?”

Prethodno pitanje

- 30 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167. i 178. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg ostvarenje prava na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice u istom poreznom razdoblju u kojem se PDV duguje podliježe navođenju dugovanog PDV-a u poreznoj prijavi koja se podnosi u roku od tri mjeseca od protoka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu.

- 31 Najprije treba podsjetiti na to da u okviru stjecanja robe unutar Zajednice, primjenom sustava obrnute porezne obveze, nema plaćanja PDV-a između dobavljača i stjecatelja robe jer je potonji za izvršeno stjecanje obveznik plaćanja pretporeza, koji načelno može odbiti, tako da se nikakav iznos ne duguje poreznoj upravi (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2014., *Idexx Laboratories Italia* C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 33.).
- 32 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presude od 11. prosinca 2014., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 30. i navedena sudska praksa, i od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i navedena sudska praksa). Kako je to Sud više puta naglasio, to je pravo sastavni dio sustava PDV-a te se načelno ne može ograničiti (presuda od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 33 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene djelatnosti same podliježu PDV-u (presuda od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 34 U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. U skladu s člankom 69. te direktive, u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, obveza obračuna poreza nastaje u trenutku izdavanja računa ili istekom roka navedenog u prvom stavku članka 222. navedene direktive ako do tog trenutka nije izdan nikakav račun.
- 35 Osim toga, pravo na odbitak PDV-a podvrgnuto je poštovanju materijalnih i formalnih pretpostavki predviđenih Direktivom o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 35.).
- 36 Materijalni uvjeti potrebni za nastanak prava na odbitak PDV-a koji se duguje za stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (b) i (e) te direktive navedeni su u njezinu članku 168. točki (c). Ti uvjeti zahtijevaju da je ta stjecanja obavio porezni obveznik, da on također duguje PDV za navedena stjecanja i da predmetnu robu koristi u svrhu provedbe oporezovanih transakcija.
- 37 Formalni uvjeti za odbitak PDV-a, nasuprot tomu, uređuju načine i nadzor njegova izvršavanja kao i uredno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a kao što su to obveze u vezi s vođenjem knjiga, izdavanjem računa i podnošenjem prijave (presuda od 11. prosinca 2014., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 42.).
- 38 Kad je riječ o PDV-u koji se duguje za stjecanje robe unutar Zajednice, iz članka 178. točke (c) Direktive o PDV-u proizlazi da ostvarenje prava na odbitak podliježe uvjetu da je porezni obveznik u prijavi PDV-a predviđenoj u članku 250. te direktive naveo sve podatke koji su nužni za utvrđenje iznosa PDV-a koji duguje na osnovi tih stjecanja te da ima račun izdan u skladu s odredbama glave XI. poglavlja 3. odjeljaka 3. do 5. navedene direktive.
- 39 Osim toga, člankom 179. prvim stavkom Direktive o PDV-u propisano je da porezni obveznik odbitak provodi 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.”.

- 40 Iz toga proizlazi da se, u skladu sa sudskom praksom Suda, pravo na odbitak PDV-a načelno mora ostvarivati za razdoblje u kojem je, s jedne strane, to pravo nastalo i, s druge strane, u kojem porezni obveznik posjeduje račun (vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, t. 34. i od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 35.).
- 41 Pravo na odbitak se načelno ostvaruje u istom vremenskom razdoblju u kojem je nastalo, odnosno s obzirom na članak 167. Direktive o PDV-u, u trenutku u kojem nastane obveza obračuna poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 36.).
- 42 Međutim, u skladu s člancima 180. i 182. Direktive o PDV-u, poreznom se obvezniku može dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, uz uvjet poštovanja određenih uvjeta i postupaka utvrđenih nacionalnim propisima (presude od 12. srpnja 2012., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 46. i navedena sudska praksa i od 26. travnja 2018., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 37.).
- 43 U tom pogledu države članice na temelju članka 273. Direktive o PDV-u imaju mogućnost usvajanja mjera kako bi se osigurala pravilna naplata poreza i spriječila utaja. Međutim, takve mjere ne mogu prelaziti ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (presude od 12. srpnja 2012., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 47. i navedena sudska praksa, kao i od 15. rujna 2016., *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 47. i navedena sudska praksa).
- 44 U ovom slučaju, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice nastaje pod uvjetom da, u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu, porezni obveznik, s jedne strane, primi račun koji potvrđuje isporuku robe koja za njega čini stjecanje robe unutar Zajednice i, s druge strane, navede iznos PDV-a koji duguje na temelju tog stjecanja u poreznoj prijavi u kojoj treba obračunati taj porez. U slučaju nepostojanja takvog navođenja u prijavi podnesenoj u tom roku porezni obveznik još može ispraviti svoju prijavu u roku od pet godina počevši od proteka godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak PDV-a koji se duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice. U tom slučaju porezni obveznik mora retroaktivno obračunati PDV koji duguje na osnovi tog stjecanja, pri čemu PDV u vezi s tim istim stjecanjem može odbiti samo za tekuće porezno razdoblje.
- 45 U tom pogledu, kao prvo, s obzirom na to da se čini da takav propis sâm nastanak prava na odbitak podvrgava uvjetima izdavanja računa i podnošenja porezne prijave, valja navesti da, s obzirom na točke 34. i 36. ove presude, nastanak prava na odbitak podliježe samo materijalnim uvjetima koji su predviđeni Direktivom o PDV-u i koji su, u svrhu stjecanja robe unutar Zajednice, nabrojani u članku 168. točki (c) te direktive. Nasuprot tomu, on ne ovisi nužno o izdavanju računa niti o prijavi i obračunu PDV-a koji se duguje na osnovi takvog stjecanja u određenom roku.
- 46 Kao drugo, nacionalni propis, poput onog iz točke 44. ove presude, može dovesti do toga da obračun iznosa dugovanog PDV-a i jednakog iznosa PDV-a koji se može odbiti – koji se odnose na isto stjecanje robe unutar Zajednice – ne nastupi u istom poreznom razdoblju, neovisno o okolnostima slučaja, dobroj vjeri poreznog obveznika i razlozima nepravodobnog podnošenja prijave PDV-a koji se duguje na osnovi takvog stjecanja. Primjena takvog propisa, zbog pukog nepoštovanja formalnog uvjeta, usporava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a koji se duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice. Na taj način dovodi do toga da je teret PDV-a privremeno na poreznom obvezniku.
- 47 Međutim, s jedne strane, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, u okviru sustava obrnute porezne obveze, temeljno načelo porezne neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobrava ako su ispunjeni materijalni zahtjevi, čak i ako porezni obveznik nije ispunio neke formalne zahtjeve. Kada porezna uprava raspoložuje 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 ostvarivanja tog prava (presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 62. i navedena sudska praksa i od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 38. i 40. i navedena sudska praksa). Drukčije bi bilo ako bi povreda takvih formalnih zahtjeva za učinak imala sprečavanje iznošenja čvrstog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 71. i navedena sudska praksa, i od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 39.).

- 48 S druge strane, valja navesti da zahtjev naveden u točki 41. ove presude, u skladu s kojim se pravo na odbitak načelno ostvaruje tijekom razdoblja u kojem je nastala obveza obračuna poreza, može zajamčiti poreznu neutralnost. Naime, on daje jamstvo da se plaćanje PDV-a i njegov odbitak provode tijekom istog razdoblja tako da je porezni obveznik u potpunosti oslobođen tereta PDV-a koji duguje ili koji je platio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, t. 35. do 37.).
- 49 Bilo bi protivno toj logici da porezni obveznik privremeno snosi teret PDV-a koji duguje na osnovi stjecanja unutar Zajednice, *a fortiori* zbog toga što se, kao što to proizlazi iz točke 31. ove presude, nikakav iznos ne duguje poreznoj upravi na osnovi takvog stjecanja.
- 50 Prema tome, i pod uvjetom da su ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a, što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, primjena nacionalnog propisa ne može automatski i zbog nepoštovanja formalnog zahtjeva spriječiti ostvarenje prava na odbitak PDV-a koji se duguje na osnovi stjecanja robe unutar Zajednice u istom razdoblju u kojem se obračunava isti iznos PDV-a a da se pritom ne uzmu u obzir sve relevantne okolnosti i, među ostalim, dobra vjera poreznog obveznika.
- 51 Drukčiji se zaključak ne može izvući iz sudske prakse Suda, u skladu s kojom države članice mogu predvidjeti, zbog razloga pravne sigurnosti, prekluzivni rok protek kojeg ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak pretporeza te time izgubio pravo na odbitak, 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 se, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano ne otežava ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti) (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38. i navedenu sudska praksu).
- 52 Naime, iz elemenata navedenih u točkama 44. i 46. ove presude proizlazi da se tromjesečni rok uveden nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku u svrhu prijave PDV-a u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice ne može poistovjetiti s prekluzivnim rokom u smislu te sudske prakse koji dovodi do gubitka prava na odbitak.
- 53 S obzirom na to, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 43. ove presude, države članice nadležne su predvidjeti, uz poštovanje načela proporcionalnosti, sankcije u slučaju nepoštovanja formalnih uvjeta za ostvarenje prava na odbitak PDV-a na temelju članka 273. Direktive o PDV-u. Pravo Unije osobito ne sprečava države članice da prema potrebi nametnu novčanu kaznu ili financijsku sankciju proporcionalnu ozbiljnosti povrede kako bi sankcionirale nepoštovanje formalnih zahtjeva (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 48. i navedena sudska praksa).
- 54 Nasuprot tomu, nacionalni propis koji sustavno zabranjuje ostvarenje prava na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice u istom razdoblju u kojem treba obračunati isti iznos PDV-a, a da pritom ne predviđa da se uzmu u obzir sve relevantne okolnosti i, osobito, dobra vjera poreznog obveznika, prelazi ono što je nužno za, s jedne strane, osiguranje pravilne naplate PDV-a u slučaju da se, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 31. ove presude, nikakav iznos PDV-a ne duguje poreznoj upravi i za, s druge strane, izbjegavanje utaje poreza.

- 55 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članke 167. i 178. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg ostvarenje prava na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice u istom poreznom razdoblju u kojem se duguje PDV podliježe iskazivanju dugovanog PDV-a u poreznoj prijavi koja se podnosi u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu.

Troškovi

- 56 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 navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članke 167. i 178. 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., treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg ostvarenje prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice u istom poreznom razdoblju u kojem se duguje PDV podliježe iskazivanju dugovanog PDV-a u poreznoj prijavi koja se podnosi u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu.

Potpisi