Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

28. srpnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167., 168., 178. do 182., 193., 206., 242., 244., 250., 252. i 273. – Pravo na odbitak PDV-a – Materijalni uvjeti – Formalni uvjeti – Prekluzivni rok – Nacionalne odredbe kojima se isključuje pravo na odbitak u slučaju nepoštovanja većeg dijela formalnih uvjeta – Utaja poreza“

U predmetu C-332/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunale di Treviso (Sud u Trevisu, Italija), odlukom od 17. travnja 2015., koju je Sud zaprimio 6. srpnja 2015., u kaznenom postupku protiv

Giuseppea Astonea

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: C. Toader, predsjednica vijeća, A. Rosas i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,

— za grčku vladu, K. Nasopoulou i A. Dimitrakopoulou, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, D. Recchia i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisne odvjetnice, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: talijanski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 167., 168., 178. do 181., 244. i 250. 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru kaznenog postupka protiv Giuseppea Astonea, kao zakonskog zastupnika društva La Società Del Ferro Srl (u daljnjem tekstu: Del Ferro), zbog nepodnošenja prijave poreza na dodanu vrijednost (PDV) za poslovnu godinu 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U glavi X. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Odbici”, sadržano je pet poglavlja. U poglavlju 1. te glave, pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak” nalaze se, među ostalim, članci 167. i 168. koji glase:

„Članak 167.

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

Članak 168.

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;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom roba ili usluga [...];

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice [...];

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice [...];

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu.”

4 U poglavlju 4. navedene glave X., pod naslovom „Pravila za korištenje prava na odbitak” nalaze se, među ostalim, članci 178. do 182. navedene direktive, kojima se pobliže određuje:

„Članak 178.

Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

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

(b) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (b), vezano uz transakcije koje se tretiraju kao isporuka roba i usluga, mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(c) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (c) u vezi s isporukom 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 svoju isporuke robe unutar Zajednice te imati račun izdan u skladu s člancima 220. do 236.;

(d) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (d) u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao stjecanje robe unutar Zajednice, mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(e) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (e) u vezi s uvozom robe, mora imati uvozni dokument u kojem je naveden kao primatelj ili uvoznik i u kojem je naveden iznos dugovanog PDV-a ili koji omogućuje izračun tog iznosa dugovanog PDV-a;

[…]

Članak 179.

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.

[…]

Članak 180.

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

Članak 181.

Države članice mogu poreznom obvezniku koji nema račun izdan u skladu s člancima 220. do 236. dopustiti odbitak iz članka 168. točke (c) za njegovo stjecanje robe unutar Zajednice.

Članak 182.

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

5 Glava XI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici” obuhvaća osam poglavlja. Poglavlje 1. te glave odnosi se na „obvezu plaćanja”. U odjeljku 1. tog poglavlja, pod naslovom „Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima”, člankom 193. te direktive se precizira:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima [...] u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

6 U odjeljku 2. poglavlja 1. glave XI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Uvjeti plaćanja”, člankom 206. te direktive propisano je:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćenje.”

7 U poglavlju 4. glave XI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Knjigovodstvo” sadržana su četiri odjeljka. U odjeljku 2. tog poglavlja, pod nazivom „Opće obveze”, u članku 242. te direktive navodi se:

„Svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela.”

8 U odjeljku 3. istog poglavlja 4., pod naslovom „Posebne obveze koje se odnose na pohranu svih računa”, člankom 244. navedene direktive se predviđa:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati pohranu kopija računa koje je sam izdao, ili koje su izdali njegovi kupci, ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, te svih računa koje je primio.”

9 U poglavlju 5. glave XI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Prijave”, člancima 250. i 252. te direktive propisano je:

„Članak 250.

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.

[…]

Članak 252.

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.”

10 U poglavlju 7. glave XI. Direktive o PDV-u, pod naslovom „Razne odredbe”, člankom 273. prvim podstavkom te direktive propisano je:

„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.”

Talijansko pravo

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Uredba predsjednika Republike br. 633 o uvođenju i uređenju poreza na dodanu vrijednost) od 26. listopada 1972. (redovni dodatak GURI-ju br. 292 od 11. studenoga 1972.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: uredba br. 633), sadržava članak 19. pod naslovom „Odbitak”. Stavkom 1. tog članka određeno je:

„Radi utvrđenja poreza koji se mora platiti na temelju članka 17. prvog stavka ili viška iz članka 30. drugog stavka, od iznosa poreza koji se odnosi na obavljene transakcije može se odbiti iznos poreza koji je porezni obveznik platio ili mora platiti ili iznos poreza koji mu je obračunat uz pravo odbitka

za robu koja je uvezena odnosno usluge koje su mu isporučene za potrebe poslovanja poduzetnika, obavljanja obrta ili profesionalne djelatnosti. Pravo na odbitak poreza koji se odnosi na uvezenu robu ili usluge koje su mu isporučene nastaje u trenutku nastanka obveze obračuna poreza, a može se ostvariti, najkasnije, u prijavi koja se odnosi na drugu godinu koja slijedi godinu u kojoj je pravo na odbitak nastalo i pod uvjetima koji postoje u trenutku nastanka istog prava."

12 Člankom 25. Uredbe br. 633, pod naslovom „Knjiženje kupnje" propisano je:

„Porezni obveznik dužan je kronološkim redom voditi račune i carinske deklaracije koje se odnose na robu odnosno pružene usluge, kupljene ili uvezene za potrebe poslovanja poduzetnika, obavljanja obrta ili profesionalne djelatnosti [...] te ih mora knjižiti u za to predviđeni registar prije periodičnog plaćanja odnosno godišnje prijave u kojoj se ostvaruje pravo na odbitak poreza koji se odnosi na te račune i carinske deklaracije.

Iz knjiženja mora biti vidljiv datum računa ili deklaracije, redni broj koji mu je dodijeljen, ime trgovca, naziv ili tvrtka prodavatelja ili pružatelja usluge, odnosno njegovo ime i prezime ako se ne radi o poduzetniku, društvu ili subjektu, te oporezivi iznos i iznos poreza koji se razlikuju ovisno o primjenjivoj stopi.

[…]"

13 U članku 39. te uredbe, pod naslovom „Čuvanje i pohrana registara i dokumenata", se precizira:

„Registri predviđeni ovom uredbom [...] moraju se čuvati sukladno članku 2219. Građanskog zakonika te svaka stranica mora biti numerirana kronološkim redom, uz izuzetak administrativne pristojbe. […]

[…]

Registri, primke, registratori i tablice kao i računi, carinske deklaracije i drugi dokumenti predviđeni ovom uredbom moraju se čuvati sukladno članku 22. Uredbe predsjednika Republike br. 600 od 29. rujna 1973. […]"

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Zakonodavna uredba br. 74 o novom uređenju kaznenih djela u području poreza na dohodak i poreza na dodanu vrijednost sukladno članku 9. Zakona br. 205 od 25. lipnja 1999.) od 10. ožujka 2000. (GURI br. 76 od 31. ožujka 2000., str. 4.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 74) u članku 5., pod naslovom „Nepostojanje prijave" predviđa:

„1. Kaznit će se kaznom zatvora od jedne do tri godine tko s ciljem izbjegavanja poreza na dohodak ili [PDV-a] ne podnese, iako je na to obvezan, godišnje prijave koje se odnose na navedene poreze, kada jedan od utajenih poreza prelazi iznos od 30 000 eura.

[…]"

15 Sukladno članku 1. stavku 1. točki (f) te zakonodavne uredbe „utajeni porez" je „razlika između poreza koji se stvarno mora platiti i onog koji je naveden u prijavi, odnosno cjelokupni porez koji se mora platiti u slučaju nepostojanja prijave, nakon njegova umanjenja za iznose koje je platio porezni obveznik ili treća osoba s osnova pretporeza, koji su naplaćeni po odbitku ili plaćeni prije podnošenja navedene prijave ili proteka roka za podnošenje prijave".

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Tijekom poreznog nadzora započetog 4. srpnja 2013. Guardia di Finanza (Financijska policija, Italija) utvrdila je da G. Astone, kao zastupnik društva Del Ferro, nije mogao dostaviti računovodstvenu dokumentaciju niti registre PDV-a za poslovne godine 2010., 2011., 2012. i 2013. Isti je nadzor također pokazao da je za poslovnu godinu 2010. to društvo izdalo račune oporezive PDV-om u iznosu od 320 205 eura, ali da je, nepodnošenjem prijave PDV-a koji se odnose na taj iznos, izbjeglo plaćanje PDV-a u iznosu od 64 041 eura te da osim toga nije podnijelo prijavu PDV-a ni za kasnija porezna razdoblja. Na temelju navedenog nadzora također je utvrđeno da Del Ferro nije izvršavao obvezu knjiženja izdanih računa.

17 Vezano za nepodnošenje prijave PDV-a za poslovnu godinu 2010. protiv G. Astonea, kao zakonskog zastupnika društva Del Ferro, vođen je postupak pred kaznenim odjelom Tribunalea di Treviso (Sud u Trevisu, Italija) radi kaznenog djela iz članka 5. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 74.

18 Tijekom tog postupka, koji se vodio pred sudom koji je uputio zahtjev, G. Astone je dostavio račune koji su izdali treći poduzetnici društvu Del Ferro u poreznom razdoblju 2010., račune koji su plaćeni zajedno s PDV-om, ali koji nisu bili knjiženi u računovodstvenoj evidenciji tog društva. Na temelju tih računa izračunan je iznos PDV-a koji se može odbiti u visini od 30 590 eura. G. Astone smatra da je te račune, sukladno sudskoj praksi Suda koja se odnosi na pravo poreznog obveznika na odbitak ulaznog PDV-a, trebalo uzeti u obzir. Imajući u vidu taj iznos PDV-a koji se može odbiti kao i ranije preplaćeni porez nastao u njegovu korist, visina utajenog poreza ne prelazi prag od 30 000 eura iz članka 5. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 74 i, slijedom toga, ne postoji kazneno djelo kažnjivo na temelju te odredbe. G. Astone zahtijeva da ga se oslobodi od optužbe. Državni odvjetnik također traži da se G. Astonea oslobodi od optužbe.

19 Sud koji je uputio zahtjev navodi da talijanski propis uvjetuje prava na odbitak PDV-a ispunjenjem formalnih obveza koje se osobito odnose na podnošenje odnosnih prijava u trenutku kada se porezni obveznik poziva na preplaćeni PDV te na činjenicu da su odnosni računi bili knjiženi u predviđenom registru, s time da, kako taj sud smatra, porezni obveznik nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a, čak ni kad je plaćen, ako nije pravilno knjižen.

20 Pozivajući se na članak 5. stavak 1. Zakonodavne uredbe br. 74, sud koji je uputio zahtjev ističe da je, u slučaju nepostojanja prijave PDV-a, talijanskim pravom predviđeno da utajeni porez uključuje cjelokupni porez koji se mora platiti i da pritom, u odnosu na PDV, nije moguće uzeti u obzir porez plaćen dobavljačima ako nisu ispunjene zakonom predviđene formalne obveze. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u ovom slučaju, uključujući i za potrebe utvrđenja je li moguće provoditi kazneni progon na temelju te odredbe, porez koji se mora platiti onaj koji proizlazi iz izdanih računa. Naime, taj sud smatra da mogućnost uračunavanja plaćenog ulaznog PDV-a pretpostavlja da je pravo na odbitak ostvareno u godišnjoj prijavi te se može odnositi samo na račune koji su knjiženi u odnosnom registru.

21 Sud koji je uputio zahtjev navodi da pravo Unije uvjetuje korištenje prava na odbitak ispunjenjem određenih obveza te upućuje u tom pogledu na članke 167., 168., 178. do 181., 244. i 250. Direktive o PDV-u. Nadalje navodi da, sukladno presudama od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267) i od 30. rujna 2010., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak plaćenog ulaznog PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti prava na odbitak, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima. U tim presudama nije, međutim, precizirano o kojim se zahtjevima radi te osobito koje formalne obveze treba obavezno poštovati kako bi porezni obveznik mogao ostvariti svoje pravo na odbitak. Budući da G. Astone nije ispunio niti jednu formalnu obvezu, odgovor Suda je potreban radi donošenja odluke o njegovoj kaznenoj odgovornosti.

22 U tim je okolnostima Tribunale di Treviso (Sud u Trevisu, Italija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Protivi li se odredbama Direktive o PDV-u, kako su protumačene u sudskoj praksi Unije koja se navodi u obrazloženju [odluke kojom se upućuje prethodno pitanje], nacionalna pravna pravila država članica – poput odredbi navedenih [u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje] i na snazi u Italiji (članak 19. Uredbe br. 633) – koja isključuju, i u kaznenopravnom smislu, mogućnost ostvarivanja prava na odbitak poreznog obveznika ukoliko nisu podnesene prijave PDV-a i, osobito, prijava u vezi s drugom godinom koja slijedi nakon godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak?

2. Protive li se odredbama Direktive o PDV-u, kako su protumačene u sudskoj praksi Unije koja se navodi u obrazloženju [odluke kojom se upućuje prethodno pitanje], nacionalna pravna pravila država članica – poput odredbi navedenih [u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje] i na snazi u Italiji (članci 25. i 39. Uredbe br. 633) – koja isključuju, i u kaznenopravnom smislu, mogućnost da se u svrhu odbitka PDV-a u obzir uzmu plaćeni računi koje porezni obveznik nije nigdje evidentirao?"

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

23 Talijanska vlada osporava dopuštenost prethodnih pitanja zato što se temelje na pogrešnom tumačenju talijanskog prava, kojim je u stvari predviđeno da se nacionalne odredbe kojima se uređuje doseg prava na odbitak PDV-a ne uzimaju u obzir prilikom ocjene je li dosegnut prag za primjenu kaznene represije iz članka 5. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 74. Slijedom toga, odgovor na postavljena pitanja koji se od Suda traži ne bi bio koristan za odlučivanje u glavnom postupku, s obzirom na to da se u tom postupku ne primjenjuju talijanske odredbe kojima se prenosi Direktiva o PDV-u.

24 Valja međutim podsjetiti da, sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, u okviru postupka uvedenoga člankom 267. UFEU-a, sam nacionalni sud, pred kojim je pokrenut postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena, mora ocijeniti, uvažavajući posebnosti predmeta, nužnost donošenja prethodne odluke kako bi mogao donijeti svoju odluku te relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, s obzirom na to da se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je načelno, dužan odlučiti (presuda od 8. rujna 2010., Stoß i dr., C-316/07, C-358/07 do C-360/07, C-409/07 i C-410/07, EU:C:2010:504, t. 51. i navedena sudska praksa). Također, u okviru tog postupka samo je sud koji je uputio zahtjev isključivo nadležan za tumačenje nacionalnog zakonodavstva (vidjeti u tom smislu presudu od 15. siječnja 2013., Križan i dr., C-416/10, EU:C:2013:8, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

25 Iz navedenog proizlazi da, neovisno o dvojbama koje je u tom pogledu istaknula talijanska vlada u svojim pisanim očitovanjima, Sud mora smatrati utvrđenim ono što je izložio sud koji je uputio zahtjev, i to da je talijanskim pravom predviđeno da se prag za primjenu kaznenopravne represije iz članka 5. stavka 1. Zakonodavne uredbe br. 74 utvrđuje primjenom materijalnih odredbi kojima je uređen doseg prava na odbitak PDV-a i, slijedom toga, zaključiti da su postavljena pitanja dopuštena.

Meritum

26 Valja uvodno navesti da je Direktivom o PDV-u, sukladno njezinim člancima 411. i 413., stavljeno izvan snage i zamijenjeno, počevši od 1. siječnja 2007., zakonodavstvo Unije u području PDV-a, osobito 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.).

27 Sukladno uvodnim izjavama 1. i 3. Direktive o PDV-u, reforma Šeste direktive 77/388 bila je nužna kako bi se osigurao jasan i racionalan prikaz primjenjivih odredaba u preinačenoj strukturi i formulaciji, iako to načelno ne dovodi do značajnih promjena. Međutim, odredbe Direktive o PDV-u koje su od značaja za glavni postupak u biti su istovjetne odgovarajućim odredbama Šeste direktive 77/388. U tim uvjetima, sudska praksa koja se odnosi na navedene odredbe Šeste direktive 77/388 ostaje relevantna za tumačenje istovjetnih odredbi Direktive o PDV-u (vidjeti, po analogiji, presudu od 11. lipnja 2012. Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 35.).

Prvo pitanje

28 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je samo u postupku koji je pokrenut pred sudom koji je uputio zahtjev okrivljenik namjeravao istaknuti pravo na odbitak plaćenoga ulaznog PDV-a, dok je sukladno članku 19. stavku 1. Uredbe br. 633 to pravo trebalo ostvariti najkasnije u prijavi koja se odnosi na drugu godinu koja slijedi nakon godine u kojoj je nastalo navedeno pravo. U tim uvjetima, i imajući u vidu ono što je izložio sud koji je uputio zahtjev, navedeno u točki 25. ove presude, prvo pitanje valja shvatiti tako da sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 168., 178., članak 179. prvi podstavak i članke 180. i 182. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis kojim je predviđen prekluzivni rok za ostvarenje prava na odbitak, poput onoga u glavnom postupku.

29 Valja u tom pogledu podsjetiti da je svrha sustava odbitka uspostavljenog Direktivom o PDV-u u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Zajedničkim sustavom PDV-a pokušava se stoga osigurati potpuna neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 43. i navedena sudska praksa).

30 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak predviđeno člancima 167. i 168. Direktive o PDV-u sastavni je dio mehanizma o PDV-u i načelno se ne može ograničiti (vidjeti osobito presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 39. i navedenu sudsku praksu te od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 44.).

31 Kao što to proizlazi iz teksta članka 167. i članka 179. prvog podstavka Direktive o PDV-u, pravo na odbitak se načelno ostvaruje u istom vremenskom razdoblju u kojem je nastao, i to u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza.

32 Međutim, sukladno člancima 180. i 182. iste direktive, poreznom se obvezniku može dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, poštujući pritom uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 46. i navedena sudska praksa).

33 Mogućnost ostvarenja prava na odbitak bez vremenskog ograničenja bila bi protivna načelu pravne sigurnosti koji zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 44. i od 2. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 48.).

34 Sud je stoga, u kontekstu primjene mehanizma obrnutog postupka oporezivanja, presudio da se prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a tako da izgubi pravo na odbitak, ne može 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 koji se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te, s druge strane, da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti) (presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 46. i navedena sudska praksa te od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 49.).

35 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi je li u glavnom postupku mehanizam obrnutog postupka oporezivanja primjenjiv. To međutim nema utjecaja na odgovor na prvo postavljeno pitanje, s obzirom na to da odredbama Direktive o PDV-u navedenima u točkama 31. i 32. ove presude nije propisano da, u odnosu na prekluzivni rok za ostvarenje prava na odbitak koji mogu odrediti države članice primjenjujući svoje odredbe, valja razlikovati slučajeve u kojima se može primijeniti mehanizam obrnutog postupka oporezivanja od onih u kojima se to ne može.

36 U odnosu na okolnost udovoljava li prekluzivni rok od dvije godine, poput onog u glavnom postupku, uvjetima navedenim u točki 34. ove presude, valja podsjetiti da je sukladno sudskoj praksi Suda na nacionalnom sudu da ocijeni spojivost nacionalnih mjera s pravom Unije. Sud, međutim, može nacionalnom sudu pružiti sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku za koji je nadležan (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

37 U ovom slučaju, u odnosu na načelo ekvivalentnosti, kako je to Sud već utvrdio u predmetu u kojemu je donesena presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 47.), u kojemu se osobito raspravljalo o istom prekluzivnom roku poput onog u glavnom postupku, iz spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi, niti je to uostalom istaknuto pred Sudom, da prekluzivni rok predviđen u članku 19. stavku 1. Uredbe br. 633 ne poštuje to načelo.

38 U odnosu na načelo djelotvornosti, Sud je također već naveo da prekluzivni rok od dvije godine, poput onog predviđenog u članku 19. stavku 1. Uredbe br. 633 o kojemu se raspravlja u glavnom postupku, ne može sam po sebi u praksi onemogućiti ili pretjerano otežati ostvarivanje prava na odbitak, s obzirom na to da je člankom 167. i člankom 179. prvim podstavkom Direktive o PDV-u dopušteno državama članicama da zahtijevaju od poreznog obveznika da ostvari svoje pravo na odbitak u istom vremenskom razdoblju u kojemu je to pravo nastalo (vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 48.).

39 Imajući u vidu gornje navode, valja odgovoriti na prvo pitanje tako da članke 167., 168., 178., članak 179. prvi podstavak i članke 180. i 182. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim je predviđen prekluzivni rok za ostvarenje prava na odbitak, poput onoga u glavnom postupku, sve dok su poštovana načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, što je na nacionalnom sudu da provjeri.

Drugo pitanje

40 Valja uvodno navesti da, iako se svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev poziva samo na to da je okrivljenik u glavnom postupku povrijedio obvezu knjiženja računa koji su izdani društvu čiji je on zakonski zastupnik i na kojima se temelji istaknuto pravo na odbitak, taj sud u obrazloženju odluke kojom se upućuje prethodno pitanje navodi da taj okrivljenik nije, kao zakonski zastupnik navedenog društva, poštovao „niti jednu" od formalnih obveza koje je dužan ispuniti u području PDV-a.

41 U tom smislu, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da – za poslovnu godinu 2010. – u odnosu na koje je protiv navedenog okrivljenika pokrenut postupak pred navedenim sudom, potonji nije mogao dostaviti računovodstvenu dokumentaciju niti registre PDV-a za društvo čiji je zakonski zastupnik. Iz toga slijedi da, osim što navedeno društvo nije podnijelo prijavu PDV-a iako je izdalo račune oporezive PDV-om u iznosu od 320 205 eura, ono nije platilo PDV koji je bilo dužno platiti te nije poštovalo obvezu knjiženja izdanih računa i obvezu knjiženja računa koje su njemu izdali treći poduzetnici i koje je to društvo platilo.

42 U tim uvjetima, i imajući u vidu ono što je izložio sud koji je uputio zahtjev, navedeno u točki 25. ove presude, drugo pitanje valja shvatiti tako da sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. i 273. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, kojim se dopušta poreznoj upravi da odbije poreznom obvezniku pravo na odbitak PDV-a kad je utvrđeno da isti nije ispunio veći dio formalnih obveza koje je dužan ispuniti kako bi mogao ostvariti to pravo.

43 U tom pogledu valja naglasiti kako je 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 primili – temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije– (presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 25. i navedena sudska praksa te od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 23.).

44 Kao što je to u bitnom već izloženo u točkama 29. do 31. ove presude, pravo na odbitak predviđen u člancima 167. do 192. Direktive o PDV-u čiji je cilj jamčiti potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, pod uvjetom da navedene djelatnosti načelno i same podliježu PDV-u, ne može se u načelu ograničiti te se ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije.

45 Stoga, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, 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 (presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 62. i navedena sudska praksa te od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. i navedena sudska praksa).

46 Drukčije bi međutim bilo ako bi povreda takvih formalnih uvjeta za učinak imala sprečavanje iznošenja ključnog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 71. te od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 39. i navedena sudska praksa).

47 U tom pogledu treba pojasniti da su materijalni uvjeti prava na odbitak oni koji uređuju sam temelj i opseg tog prava, poput onih predviđenih u poglavlju 1. glave X. Direktive o PDV-u pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak", dok se formalnim zahtjevima navedenog prava uređuju načini i nadzor njegova izvršenja kao i uredno funkcioniranje sustava PDV-a, poput onih koji se odnose na računovodstvo, izdavanje računa i podnošenje prijave (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 41. i 42. te navedenu sudsku praksu).

48 Stoga, u svrhu primjene PDV-a i njegova nadzora od porezne uprave, u glavi XI. Direktive o PDV-u nabrojene su neke obveze, osobito za porezne obveznike tog poreza. Posebno, osim obveze plaćanja PDV-a koja proizlazi iz članaka 193. i 206. te direktive, člankom 242. iste naloženo je prikladno vođenje knjiga, člankom 244. navedene direktive predviđena je obveza pohrane svih računa, a člancima 250. i 252. iste direktive naloženo je podnošenje prijave u određenom roku.

49 Osim toga, sukladno članku 273. Direktive o PDV-u države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti na temelju te odredbe ne smiju nadilaziti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva. Radi toga, takve se mjere ne mogu koristiti na način da sustavno dovedu u pitanje pravo na odbitak PDV-a i, stoga, neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 66. te od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

50 Slijedom navedenog, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zloporabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u te je Sud uzastopno presuđivao da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga je na nacionalnim tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zloporabe (presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. do 37. i navedena sudska praksa te od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 42. do 44. i navedena sudska praksa).

51 Takav je slučaj kada je sâm porezni obveznik počinio utaju poreza (presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38. i navedena sudska praksa te od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.).

52 Budući da odbijanje prava na odbitak predstavlja iznimku u primjeni temeljnog načela koje to pravo sačinjava, nadležna porezna tijela dužna su po pravnim standardima utvrditi da postoje objektivni dokazi o postojanju utaje ili zlouporabe. Na nacionalnim je sudovima potom da provjere jesu li dotična nadležna porezna tijela utvrdila postojanje takvih objektivnih dokaza (presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 29. i navedena sudska praksa).

53 U okviru postupka na temelju članka 267. UFEU-a Sud nije nadležan provjeriti niti ocijeniti činjenične okolnosti glavnog predmeta. Slijedom toga, sud koji je uputio zahtjev dužan je izvršiti opću ocjenu svih dokaza i činjeničnih okolnosti u glavnom postupku u skladu s dokaznim pravilima nacionalnog prava kako bi na temelju objektivnih dokaza koji su mu dostavljeni utvrdio je li okrivljenik u glavnom postupku počinio takvu utaju ili zlouporabu (vidjeti, analogijom, presudu od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 30.). Međutim, da bi sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, Sud mu može, u duhu suradnje s nacionalnim sudovima, dati sve upute koje smatra potrebnima (vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 42. te od 3. rujna 2014., GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 46.).

54 U ovom slučaju, kao što je to već navedeno u točki 41. ove presude, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da okrivljenik u glavnom postupku za poslovnu godinu 2010., u odnosu na koje se protiv njega vodi postupak pred sudom koji je uputio zahtjev, nije ne samo ispunio obvezu podnošenja prijave PDV-a upravnom tijelu i platio iznos poreza koji je trebalo platiti društvo čiji je on bio zakonski zastupnik, već nije mogao dostaviti ni računovodstvenu dokumentaciju ni registar PDV-a za to društvo te povrh toga nije poštovao obvezu kronološkog knjiženja računa koje je to društvo izdalo i platilo predviđenu talijanskim pravom.

55 Čak i pod pretpostavkom da neispunjenja tih formalnih obveza – koje je okrivljenik u glavnom postupku, kao zakonski zastupnik Del Ferro, bio dužan ispuniti radi primjene PDV-a i njegova nadzora od strane porezne uprave – ne priječe dostavu ključnog dokaza da su materijalni uvjeti prava

na odbitak ulaznog PDV-a ispunjeni, valja naglasiti, kao što je to navela Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima, da iz takvih okolnosti može slijediti zaključak o najjednostavnijem slučaju utaje poreza, u kojemu porezni obveznik namjerno propusti ispuniti formalne obveze koje je dužan ispuniti s ciljem da izbjegne plaćanje poreza.

56 Posebno, nepodnošenje prijave PDV-a kao i nevođenje knjiga, koji omogućuju primjenu PDV-a i njegov nadzor od strane porezne uprave, te neknjiženje izdanih i plaćenih računa mogu spriječiti pravilnu naplatu poreza te, stoga, dovesti u pitanje pravilno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a. Slijedom toga, pravo Unije ne sprječava države članice da takve povrede smatraju utajom poreza i da u takvom slučaju odbiju ostvarenje prava na odbitak (vidjeti analogijom presudu od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 48. i 49.).

57 U tom pogledu valja također navesti da u ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje još proizlazi da su istovjetne povrede počinjene u više sukcesivnih poreznih razdoblja. Iako je očito da se o potonjim poreznim razdobljima ne raspravlja u glavnom postupku, proizlazi da je riječ o činjeničnim elementima koje može uzeti u obzir sud koji je uputio zahtjev u okviru sveobuhvatne ocjene koju je dužan izvršiti sukladno sudskoj praksi navedenoj u točki 53. ove presude.

58 Naposljetku, valja naglasiti da se odbijanje prava na odbitak u okolnostima koje ukazuju na počinjenje utaje poreza od strane poreznog obveznika koji traži ostvarenje tog prava ne može smatrati protivnim načelu porezne neutralnosti, s obzirom na to da se na njega ne može valjano pozvati porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u takvoj utaji i koji je doveo u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti, analogijom, presudu od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 51. i 54. te u tom smislu presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 48.).

59 Imajući u vidu sve gornje navode valja odgovoriti na drugo pitanje tako da članke 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. i 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, kojim se dopušta poreznoj upravi da odbije poreznom obvezniku pravo na odbitak PDV-a kad je utvrđeno da isti na prijevarni način nije ispunio veći dio formalnih obveza koje je dužan ispuniti kako bi mogao ostvariti to pravo, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

60 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. **Članke 167., 168., 178., članak 179. prvi podstavak i članke 180. i 182. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim je predviđen prekluzivni rok za ostvarenje prava na odbitak, poput onoga u glavnom postupku, sve dok su poštovana načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, što je na nacionalnom sudu da provjeri.**

2. **Članke 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. i 273. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, kojim se dopušta poreznoj upravi da odbije poreznom obvezniku pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost kad je utvrđeno da isti na prijevarni način nije ispunio veći dio formalnih obveza koje je dužan ispuniti kako bi mogao ostvariti to pravo, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.**

Potpisi