

PRESUDA SUDA (sedmo vije?e)

9. srpnja 2015.(\*)

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

U predmetu C?183/14,

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

**Radu Florin Salomie,**

**Nicolae Vasile Oltean**

protiv

**Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,**

SUD (sedmo vije?e),

u sastavu: J.?C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vije?a, J. L. da Cruz Vila?a i C. Lycourgos, suci, nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

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

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za R. F. Salomiea, i N. V. Oltean, C. F. Costa?, L. Dobrinescu i T.?D. Vidrean C?pu?an, odvjetnici,
- za rumunjsku vladu, R.-H. Radu kao i D. M. Bulancea i R. I. Ha?ieganu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i A. ?tef?nuc, u svojstvu agenata,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez njegova mišljenja,

donosi sljede?u

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja kao i ?lanaka 167., 168., 179. i 213. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28.

studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u R. F. Salomiea i N. V. Olteana, s jedne strane, i Direc?ije General? a Finan?elor Publice Cluj (Op?a uprava za javne financije iz Cluja, u dalnjem tekstu: porezna uprava), s druge strane, u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost (PDV) na prodaju nekretnina tijekom 2009. godine.

## Pravni okvir

### Direktiva 2006/112

3 ?lanak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

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

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge [...] smatraju se ,gospodarskom aktivnoš?u?. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnoš?u.“

4 U skladu s ?lankom 12. stavkom 1. te direktive:

„Države ?lanice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka ?lanka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljede?ih transakcija:

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

[...]"

5 ?lanak 167. navedene direktive propisuje:

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

6 ?lanak 168. te direktive glasi kako slijedi:

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

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]"

7 U skladu s ?lankom 169. Direktive 2006/112:

„Uz odbitak iz ?lanka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog ?lanka ako se roba i usluge koriste u sljede?e svrhe:

[...]"

8 ?lanak 179. Direktive 2006/112 propisuje:

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

[...]"

9 ?lanak 213. stavak 1. te direktive propisuje:

„Svaki porezni obveznik obvezan je prijaviti po?etak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

[...]"

10 ?lanak 214. stavak 1. to?ka (a) navedene direktive glasi kako slijedi:

„Države ?lanice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljede?ih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika [...] koji na svojem podru?ju isporu?uju robu i usluge vezano uz koje je mogu? odbitak PDV-a [...]

[...]"

11 ?lanak 273. te direktive glasi kako slijedi:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogu?nost predvi?ena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavljvu 3.“

#### *Rumunjsko pravo*

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

„U slu?aju prijenosa prava vlasništva i njegove podjele pravnim aktom *inter vivos* u vezi s gra?evinama bilo koje vrste i pripadaju?im zemljištem kao i zemljištem bez gra?evine bilo koje vrste, porezni obveznici obvezni su platiti porez koji se ra?una na sljede?i na?in:

[...]"

13 ?lanak 127. Poreznog zakonika propisuje:

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

(2) U smislu ove glave, gospodarske aktivnosti su aktivnosti proizvo?a?a, trgovca ili osobe koja

pruža usluge, uklju?uju?i rudarske, poljoprivredne i aktivnosti samostalnih ili s njima izjedna?enih zanimanja. Iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja stalnih prihoda osobito se smatra gospodarskom aktivnoš?u.

[...]"

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

„Propisi utvr?uju situacije u kojima fizi?ke osobe koje isporu?uju nekretnine postaju porezni obveznici.“

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

„Sljede?e transakcije tako?er su izuzete od PDV-a:

[...]

(f) isporuka svake osobe gra?evine, njezina dijela i zemljišta na kojem je ona izgra?ena kao i svakog drugog zemljišta. Iznimno, oslobo?enje nije primjenjivo na isporuku novih gra?evina, dijelova novih gra?evina ili gra?evinskog zemljišta ako ju je proveo porezni obveznik koji ima pravo ili bi imao pravo na potpuni ili djelomi?ni odbitak poreza na kupnju, prenamjenu ili izgradnju takve gra?evine. [...]"

16 ?lanak 141. stavak 2. to?ka (f) tog zakonika, u verziji na snazi od 1. sije?nja 2008. do 31. prosinca 2009., propisivao je da je od PDV-a izuzeta:

„isporuka svake osobe gra?evine, njezina dijela i zemljišta na kojem je ona izgra?ena kao i svakog drugog zemljišta. Iznimno, oslobo?enje nije primjenjivo na isporuku novih gra?evina, dijelova novih gra?evina ili gra?evinskog zemljišta. [...]“

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

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

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

„(1) U smislu ?lanka 127. stavka 2. Poreznog zakonika, iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine, u skladu s temeljnim na?elom PDV-a na temelju kojega porez mora biti neutralan, odnosi se na svaku vrstu transakcije, bez obzira na njezin pravni oblik [...]“

(2) Na temelju odredaba stavka 1., fizi?ke osobe ne obavljaju gospodarsku aktivnost obuhva?enu podru?jem primjene poreza kad prihode stje?u od prodaje objekata za stanovanje koji im osobno pripadaju ili druge imovine koju su upotrebljavali u osobne svrhe.

(3) Fizi?ka osoba koja još nije postala porezni obveznik za drugu aktivnost obavlja gospodarsku aktivnost kad iskorištava materijalnu ili nematerijalnu imovinu samostalno djeluju?i u tu svrhu i kad se aktivnost o kojoj je rije? obavlja s ciljem stjecanja stalnog prihoda u smislu ?lanka 127. stavka 2. Poreznog zakonika. [...]

(4) U slu?aju izgradnje nekretnina fizi?kih osoba u svrhu prodaje, za gospodarsku aktivnost smatra se da je po?ela u trenutku kad osoba o kojoj je rije? ima namjeru obavljati takvu aktivnost, a namjera osobe o kojoj je rije? ocjenjuje se na temelju objektivnih elemenata, primjerice ?injenice da po?inje snositi troškove i/ili izvršava pripremna ulaganja s ciljem zapo?injanja gospodarske aktivnosti. Za gospodarsku aktivnost smatra se da je od svojeg po?etka stalna i tako?er uklju?uje isporuku izgra?ene nekretnine ili njezinih dijelova, ?ak i ako je rije? samo o jednoj nekretnini.

(5) U slu?aju stjecanja zemljišta i/ili izgradnje fizi?ke osobe u svrhu prodaje, isporuka te imovine stalna je gospodarska aktivnost ako fizi?ka osoba provede više od jedne transakcije u kalendarskoj godini. Me?utim, ako fizi?ka osoba ve? izgra?uje jednu nekretninu u svrhu prodaje, u skladu sa stavkom 4., s obzirom na to da se za gospodarsku aktivnost ve? smatra da je zapo?ela i da je stalna, za svaku drugu naknadno obavljenu transakciju više se ne?e mo?i smatrati da je povremene naravi. [...]

[...]"

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

19 Tijekom 2007. godine R. F. Salomie i N. V. Oltean udružili su se s još pet fizi?kih osoba radi provedbe projekta izgradnje i prodaje ?etiriju objekata u Rumunjskoj. To udruženje nije imalo pravnu osobnost i nije prijavljeno niti identificirano kao porezni obveznik PDV-a.

20 Tijekom 2008. i 2009. godine, od 132 stana izgra?ena na zemljištu koje je ulazilo u privatnu imovinu jedne od tih osoba, 122 su prodana za ukupnu vrijednost od 10.902.275 rumunjskih leja (RON), kao i 23 parkirališna mjesta, a da te prodaje nisu podvrgnute PDV-u.

21 Tijekom 2010. godine porezna uprava nakon kontrole utvrdila je da te radnje predstavljaju kontinuiranu gospodarsku aktivnost i da ih je stoga trebalo podvrgnuti PDV-u od 1. listopada 2008. jer je promet koji je iz toga proizlazio od kolovoza 2008. bio ve?i od praga od 35.000 eura, ispod kojega su u Rumunjskoj gospodarske aktivnosti izuzete od PDV?a.

22 Posljedi?no, porezna uprava zatražila je pla?anje PDV-a dugovanog za transakcije obavljene tijekom 2009. godine kao i zatezne kamate i u tu svrhu izdala razli?ita porezna rješenja.

23 Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje tako?er proizlazi da su prodaje nekretnina provedene tijekom 2008. i 2009. godine oporezovane na temelju poreza na „prijenos nekretnina iz osobne imovine“, predvi?enog ?lankom 77.a Poreznog zakonika.

24 R. F. Salomie i N. V. Oltean podnijeli su Tribunalulu Cluj (okružni sud u Cluju) zahtjev za djelomi?no poništenje tih poreznih rješenja, a taj je sud odbio te tužbe kao neosnovane.

25 Povodom žalbe, Curtea de Apel Cluj (žalbeni sud u Cluju) dvoji o sukladnosti poreznih rješenja porezne uprave s na?elom pravne sigurnosti jer je, s jedne strane, rumunjsko zakonodavstvo utvrdilo detalje o provedbi pravila primjene PDV-a na transakcije koje se odnose

na nekretnine tek za razdoblje nakon 1. siječnja 2010. i, s druge strane, jer je porezna uprava do tog datuma bila sklonija te vrste transakcija ne podvrgnuti PDV-u. Nadalje, to je tijelo raspolagalo dovoljnim informacijama za zaključak da su R. F. Salomie i N. V. Oltean porezni obveznici od 2008. godine, s obzirom na to da je obaviješteno o prodajama koje su obavljene, ako ni zbog tega drugoga, onda zbog injenice da su te transakcije oporezovane na temelju članka 77.a Poreznog zakonika.

26 Sud koji je uputio zahtjev također izražava sumnje o sukladnosti s Direktivom 2006/112 prava na odbitak PDV-a planog kao pretporez predviđenog rumunjskim pravom, na temelju kojega osoba za koju je zakašnjelo utvrđeno da je porezni obveznik PDV-a može ostvariti to pravo na odbitak PDV-a tek nakon uređenja svoje situacije svojim identificiranjem kao poreznog obveznika tog poreza i polaganjem obraćuna.

27 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku fizika osoba koja s drugim fizikom osobama sklapa ugovor o udruživanju – a to udruženje nema pravnu osobnost te nije porezno prijavljeno ni identificirano radi stvaranja budžetnog dobra (gradnja) na zemljištu koje je dio osobne imovine jednog od suugovaratelja – smatrati poreznim obveznikom PDV-a u smislu članka 9. stavka 1. Direktive [2006/112], ako je [porezna uprava] inicijalne isporuke izgrađenih konstrukcija na zemljištu koje je dio osobne imovine jednog od suugovaratelja porezno tretirala kao prodaju koja proizlazi iz upravljanja privatnom imovinom tih osoba?

2. Trebaju li se s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku načelo pravne sigurnosti, načelo zaštite legitimnih očekivanja i druga opća načela primjenjiva u području PDV-a, kao što to proizlazi iz Direktive 2006/112, tumačiti na način da se protive nacionalnim praksama prema kojima [porezna uprava] koja je od fizike osobe inicijalno naplatila porez na prihod od prijenosa vlasništva osobne imovine, a imajući u vidu da nije bilo bitnih zakonodavnih izmjena u primarnom pravu, dvije godine kasnije na temelju istih injenicinih elemenata ponovno ocjenjuje njezin položaj, iste te transakcije kvalificira kao gospodarske aktivnosti koje podliježu plaćanju PDV-a te retroaktivno obraćuna dodatne iznose?

3. Treba li odredbe članka 167., 168. i 213. Direktive [2006/112], analizirane s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da se protive tomu da u okolnostima spora u glavnom postupku [porezno tijelo] odbija poreznim obveznicima pravo na odbitak [poreza na dodanu vrijednost] koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija samo zato što nisu bili porezno identificirani kao obveznici PDV-a u trenutku kad su im navedene usluge bile isporučene?

4. Treba li s obzirom na okolnosti spora u glavnom postupku odredbe članka 179. Direktive [2006/112] tumačiti na način da se protive nacionalnom propisu koji poreznom obvezniku na kojega se primjenjuje poseban režim izuzeća i koji zakašnjelo traži svoju identifikaciju za potrebe PDV-a nameće obvezu plaćanja poreza koji je trebalo naplatiti a da pritom on nema pravo na odbitak vrijednosti iznosa poreza koji se može odbiti za svako razdoblje oporezivanja te je to pravo na odbitak moguće izvršiti samo naknadno putem obraćuna plaćenog poreza nakon identifikacije poreznog obveznika PDV-a, s mogućim posljedicama na izračun dodatnih iznosa?“

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo i drugo pitanje*

28 Svojim prvim dvama pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti

pita protive li se na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja tomu da u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava prilikom porezne kontrole odlu?i da je transakcije trebalo podvrgnuti PDV-u i usto naloži pla?anje zateznih kamata.

29 Što se ti?e, kao prvo, na?ela pravne sigurnosti, R. F. Salomie i N. V. Oltean osporavaju tu odluku zbog navodne povrede tog na?ela jer u trenutku kad su izvršili te transakcije u pogledu nekretnina na koje se odnosi ta odluka ni Šesta direktiva Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), koja je bila na snazi prije 1. sije?nja 2007., ni sudska praksa Suda relevantna za to podru?je nisu objavljene na rumunjskom jeziku. Tako?er isti?u da do 2010. godine nacionalna porezna tijela tu vrstu transakcija nisu smatrala podvrgnutom tom porezu.

30 Prema ustaljenoj sudskej praksi Suda, na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja moraju poštovati institucije Europske unije, ali i države ?lanice u provedbi svojih ovlasti koje im povjeravaju direktive Unije (vidjeti u tom smislu osobito presude Gemeente Leusden i Holin Groep, C?487/01 i C?7/02, EU:C:2004:263, t. 57.; „Goed Wonen“, C?376/02, EU:C:2005:251, t. 32. kao i Elmeka NE, C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, t. 31.).

31 Kao što je to Sud u više navrata presudio, iz tih na?ela proizlazi, me?u ostalim, da zakonodavstvo Unije mora biti izvjesno i njegova primjena predviđljiva za pojedince te da se taj zahtjev pravne sigurnosti osobito strogo name?e kada je rije? o propisu koji može imati finansijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogu?ilo da to?no poznaju opseg obveza koje im on name?e (presuda Irska/Komisija, 325/85, EU:C:1987:546, t. 18.).

32 Tako?er, u podru?jima obuhva?enima pravom Unije pravna pravila država ?lanica moraju biti oblikovana nedvosmisleno kako bi se osobama o kojima je rije? omogu?ilo poznavanje njihovih prava i obveza na jasan i precizan na?in te nacionalnim sudovima omogu?ilo osiguranje njihova poštovanja (vidjeti presudu Komisija/Italija, 257/86, EU:C:1988:324, t. 12.).

33 U ovom slu?aju ne može se sporiti da odredbe kako su opisane u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje imaju takvu narav.

34 Naime, iz, me?u ostalim, odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da definicija „poreznog obveznika“ iz ?lanka 127. Poreznog zakonika, koji u nacionalno pravo prenosi odredbe ?lanka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, upu?uje na svaku osobu koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti, i da se „gospodarskom aktivnoš?u“ smatraju sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovca ili osobe koja pruža usluge, pri ?emu se iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja stalnih prihoda osobito smatra gospodarskom aktivnoš?u.

35 Nadalje, to?ka 3. stavak 2. Uredbe br. 44/2004 o odobravanju provedbenih pravila Poreznog zakonika navodi da se u smislu ?lanka 127. stavka 2. Poreznog zakonika stjecanje prihoda fizi?kih osoba prilikom prodaje objekata za stanovanje koji im osobno pripadaju ili druge imovine koju upotrebljavaju u osobne svrhe ne smatra gospodarskom aktivnoš?u, osim ako se utvrdi da je aktivnost o kojoj je rije? obavljena s ciljem stjecanja stalnih prihoda.

36 Naposljetu, ?lanak 141. Poreznog zakonika, u verziji na snazi tijekom 2008. i 2009. godine, propisuje da se izuze?e od PDV-a koje se primjenjuje na isporuku gra?evina ili dijelova gra?evina i zemljišta na kojem su izgra?ene ne primjenjuje na isporuku novih gra?evina, dijelova novih gra?evina ili gra?evinskog zemljišta, što usto odgovara na?elima koja ure?uju PDV u pravu Unije.

37 Stoga se ne može razumno tvrditi da te odredbe nacionalnog prava ne utvr?uju dovoljno

jasno i precizno da isporuka gra?evina ili dijelova gra?evina i zemljišta na kojem su izgra?ene u odre?enim slu?ajevima može biti podvrgnuta PDV-u.

38 U tim okolnostima R. F. Salomie i N. V. Oltean ne mogu se u prilog svojem argumentu prema kojem primjenjiv nacionalni pravni okvir u trenutku nastanka ?injenica iz glavnog postupka nije bio dovoljno jasan pozivati na nedostatak objave na rumunjskom jeziku sudske prakse Suda relevantne za to podru?je kao i Šeste direktive 77/388, koja u svakom slu?aju od pristupanja Rumunjske Uniji 1. sije?nja 2007. više nije bila na snazi.

39 Stoga se okolnosti predmeta iz glavnog postupka ne mogu uspore?ivati s okolnostima predmeta koji je doveo do presude Skoma?Lux (C?161/06, EU:C:2007:773), u kojoj je Sud pojasnio da uredba Unije koja nije objavljena na jeziku države ?lanice nije obvezuju?a za pojedince u toj državi.

40 Dodu?e, iz na?ela pravne sigurnosti tako?er proizlazi da se porezna situacija poreznog obveznika ne smije vremenski neograni?eno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 51.).

41 Me?utim, Sud je ve? presudio da se na?elo pravne sigurnosti ne protivi praksi nacionalnih poreznih tijela da unutar zastarnog roka opozovu odluku kojom su poreznom obvezniku priznala pravo na odbitak PDV-a i da nakon nove kontrole zatraže pla?anje tog poreza i zateznih kamata (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 47. i 48.).

42 Puka okolnost da porezna uprava tijekom zastarnog roka prekvalificira transakciju o kojoj je rije? u gospodarsku aktivnost podvrgnutu PDV-u ne može stoga sama za sebe bez drugih okolnosti štetno utjecati na to na?elo.

43 Posljedi?no, ne može se valjano tvrditi da se na?elo pravne sigurnosti protivi tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka porezna uprava nakon porezne kontrole ocijeni da je transakcije u odnosu na nekretnine o kojima je rije? u tom predmetu trebalo podvrgnuti PDV-u.

44 Kao drugo, što se ti?e na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja, pravo oslanjanja na to na?elo proširuje se na svakog pojedinca kojemu je upravno tijelo stvorilo legitimna o?ekivanja temeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pru?ilo (vidjeti u tom smislu presudu Europäisch-Iranische Handelsbank/Vije?e, C?585/13 P, EU:C:2015:145, t. 95.).

45 U tom smislu treba provjeriti jesu li radnje upravnog tijela u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvorile razumno o?ekivanje i, ako je to slu?aj, utvrditi legitimnu narav tog o?ekivanja (vidjeti u tom smislu presudu Elmeka, C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

46 Me?utim, ne ?ini se da je upravna praksa nacionalnih poreznih tijela, kako je opisana u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje, takva da dokazuje da su te pretpostavke ispunjene u glavnom postupku.

47 Konkretno, iako je rumunjska vlada to osporavala na raspravi, ?injenica da nacionalna porezna tijela do 2010. godine transakcije u odnosu na nekretnine poput onih iz glavnog postupka nisu sustavno podvrgavala PDV-u ne može *a priori* biti dovoljna, osim u posve iznimnim okolnostima, da se u predodžbi uobi?ajeno razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvari razumno o?ekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, uzimaju?i u obzir ne samo jasno?u i predvidljivost primjenjivog nacionalnog prava nego i ?injenicu da se u konkretnom slu?aju ?ini da je rije? o profesionalcima u sektoru nekretnina.

48 Naime, takva praksa, koliko god bila vrijedna žaljenja, ne može *a priori* biti takva da pojedincima o kojima je rije? pruži precizna osiguranja o neprimjeni PDV-a na transakcije u odnosu na nekretnine poput onih iz glavnog postupka.

49 Treba dodati da, uzimaju?i u obzir opsežnost projekta u odnosu na nekretnine iz glavnog postupka, koji se sastoji od izgradnje i prodaje ?etiri gra?evina s ukupno više od 130 stanova, razuman i obziran gospodarski subjekt nije mogao razumno zaklju?iti da se na te transakcije ne primjenjuje PDV a da nije u tom smislu dobio ili barem pokušao ishoditi izri?ita osiguranja od nadležnih nacionalnih poreznih tijela.

50 Što se ti?e, kao tre?e i zadnje, sukladnosti s pravom Unije zateznih kamata koje je u konkretnom slu?aju primjenila porezna uprava, treba podsjetiti da su, u nedostatku uskla?enosti propisa Unije u podru?ju sankcija primjenjivih u slu?aju neispunjena uvjeta iz režima uvedenog tim propisima, države ?lanice ovlaštene odabratи sankcije koje smatraju primjerena. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštuju?i pravo Unije i njegova op?a na?ela te sukladno tomu i na?elo proporcionalnosti (vidjeti presudu Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

51 Stoga, iako radi osiguranja pravilne naplate poreza i spre?avanja utaje države ?lanice mogu, me?u ostalim, u svojim nacionalnim zakonodavstvima zakonito predvidjeti prikladne sankcije za kažnjavanje nepoštovanja obveze upisivanja u registar poreznih obveznika PDV-a, te sankcije ipak ne smiju prekora?iti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva. Na nacionalnom je sudu da provjeri prekora?uje li iznos sankcije ono što je nužno za postizanje ciljeva koji se sastoje od osiguranja pravilne naplate poreza i spre?avanja utaje s obzirom na okolnosti konkretnog slu?aja i, me?u ostalim, konkretno nametnuti iznos i eventualno postojanje utaje ili zaobilazeњa primjenjivog zakonodavstva pripisivih poreznom obvezniku ?ije se neupisivanje u registar sankcionira (vidjeti u tom smislu presudu R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, t. 45., 46. i 54.).

52 Ista na?ela vrijede za zatezne kamate, koje, ako imaju karakter financijskih sankcija, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, ne smiju biti prekomjerne u odnosu na ozbiljnost povrede obveza koju je po?inio porezni obveznik.

53 Stoga na prva dva pitanja treba odgovoriti da se na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja ne protive tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava nakon porezne kontrole odlu?i transakcije podvrgnuti PDV-u i nametne pla?anje zateznih kamata, pod uvjetom da se ta odluka temelji na jasnim i preciznim pravilima i da praksa tog tijela nije bila takva da u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvori razumno o?ekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Zatezne kamate primjenjene u takvim okolnostima moraju poštovati na?elo proporcionalnosti.

### *Tre?e i ?etvrti pitanje*

54 Svojim tre?im i ?etvrtim pitanjem, koja treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Direktiva 2006/112 nacionalnom propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili pla?enog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga što nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obra?un dugovanog poreza.

55 ?lanak 167. i prate?i ?lanci Direktive 2006/112 pojašnjavaju nastanak i opseg prava na

odbitak. Osobito treba podsjetiti na to da na temelju ?lanka 167. te direktive to pravo nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti.

56 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koje se u na?elu ne može ograni?iti i može se odmah izvršavati za sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu osobito presude Gabalfrisa i dr., C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, t. 43. kao i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, t. 30. i 31.).

57 Svrha je tog režima u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajedni?ki sustav PDV-a jam?i savršenu neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti u tom smislu presude Gabalfrisa i dr., C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, t. 44. kao i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, t. 32.).

58 Usto, Sud je ve? presudio da temeljno na?elo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznik nije udovoljio odre?enim formalnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presude Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, t. 63.; Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, t. 39.; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, t. 42. i 43. kao i Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, t. 38.).

59 Posljedi?no, kada porezna uprava raspolaže potrebnim podacima da bi utvrdila da su materijalni uvjeti ispunjeni, ta uprava ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s pravom poreznog obveznika na odbitak tog poreza koji za u?inak mogu imati onemogu?avanje izvršavanja tog prava (vidjeti presudu Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, t. 40.).

60 Identifikacija kao poreznog obveznika PDV-a, predvi?ena ?lankom 214. Direktive 2006/112, kao i obveza poreznog obveznika da prijavi po?etak, promjenu ili prestanak svojih djelatnosti, predvi?ena ?lankom 213. te direktive, samo su formalni zahtjevi u svrhu kontrole koji ne mogu dovesti u pitanje, me?u ostalim, pravo na odbitak PDV-a ako su ispunjene materijalne pretpostavke za nastanak tog prava (vidjeti u tom smislu osobito presude Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, t. 50.; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, t. 32. i Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, t. 32.).

61 Iz toga, me?u ostalim, proizlazi da porezni obveznik PDV-a ne smije biti sprije?en u izvršavanju svojeg prava na odbitak zbog toga što prije upotrebe dobara ste?enih u okviru svoje oporezovane aktivnosti nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a (vidjeti u tom smislu osobito presudu Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, t. 51.).

62 Usto, mjere koje države ?lanice mogu donijeti na temelju ?lanka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i sprije?ile utaju ne smiju prekora?iti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu osobito presude Gabalfrisa i dr., C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, t. 52.; Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, t. 26.; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, t. 49. kao i Idexx Laboratories Italie, C?590/13, EU:C:2014, 2429, t. 36. i 37.).

63 Stoga ?injenica da se nepoštovanje obveza obra?unavanja i prijave poreznog obveznika sankcionira odbijanjem prava na odbitak o?ito prekora?uje ono što je nužno za postizanje cilja osiguranja pravilne primjene tih obveza jer pravo Unije ne spre?ava države ?lanice da prema potrebi nametnu nov?anu kaznu ili financijsku sankciju proporcionalnu ozbiljnosti povrede. Takva praksa tako?er prekora?uje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i spre?avanje

utaje u smislu ?lanka 273. Direktive 2006/112, s obzirom na to da može ?ak dovesti do gubitka prava na odbitak ako do ispravljanja prijave od porezne uprave do?e tek nakon isteka zastarnog roka kojim porezni obveznik raspolaze za odbitak (vidjeti prema analogiji presudu Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, t. 67. i 68.).

64 U konkretnom slu?aju iz dokumenata podnesenih Sudu proizlazi da su materijalni zahtjevi u pogledu prava na odbitak pretporeza ispunjeni i da se tu?itelje iz glavnog postupka prilikom porezne kontrole smatralo poreznim obveznicima PDV-a. U tim okolnostima odgoda ostvarenja prava na odbitak PDV-a do podno?enja prvog obra?una tog poreza tih poreznih obveznika samo zato ?to nisu bili identificirani kao porezni obveznici PDV-a prilikom izvršavanja transakcija podvrgnutih PDV-u, pri ?emu ti porezni obveznici moraju platiti s time povezan porez, prekora?uje ono ?to je nu?no za osiguranje pravilne naplate poreza i spre?avanje utaje.

65 Iz toga slijedi da na tre?e i ?etvrtu pitanje valja odgovoriti tako da se Direktiva 2006/112 u okolnostima poput onih iz glavnog postupka protivi nacionalnom propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili pla?enog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga ?to nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obra?un dugovanog poreza.

## Troškovi

66 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podno?enja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

1. **Na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja ne protive se tomu da u okolnostima poput onih iz glavnog postupka nacionalna porezna uprava nakon porezne kontrole odlu?i transakcije podvrgnuti porezu na dodanu vrijednost i nametne pla?anje zateznih kamata, pod uvjetom da se ta odluka temelji na jasnim i preciznim pravilima i da praksa tog tijela nije bila takva da u predodžbi razumnog i obzirnog gospodarskog subjekta stvori razumno o?ekivanje o neprimjeni tog poreza na te transakcije, ?to je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri. Zatezne kamate primijenjene u takvim okolnostima moraju poštovati na?elo proporcionalnosti.**

2. **Direktiva Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost u okolnostima poput onih iz glavnog postupka protivi se nacionalnom propisu na temelju kojega se pravo na odbitak PDV-a dugovanog ili pla?enog kao pretporez za robu i usluge uporabljene u okviru oporezovanih transakcija odbija poreznom obvezniku, koji ipak mora platiti porez koji je trebalo naplatiti, samo zbog toga ?to nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a kad je obavio tu transakciju, i to tako dugo dok nije uredno identificiran kao porezni obveznik PDV-a i dok nije podnesen obra?un dugovanog poreza.**

Potpisi

\* Jezik postupka: rumunjski