

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

19. listopada 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak – Uvjeti izvršavanja – Članak 273. – Nacionalne mjere – Borba protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza – Račun koji je izdao porezni obveznik proglašen ‚neaktivnim‘ od strane porezne uprave – Opasnost porezne utaje – Uskrata prava na odbitak – Proporcionalnost – Odbijanje uzimanja u obzir dokaza o nepostojanju utaje ili poreznog gubitka – Vremensko ograničenje učinaka buduće presude – Nepostojanje”

U predmetu C-101/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska), odlukom od 21. siječnja 2016., koju je Sud zaprimio 19. veljače 2016., u postupku

SC Paper Consult SRL

protiv

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ileși, predsjednik vijeća, A. Rosas (izvjestitelj), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašinas, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. siječnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SC Paper Consult SRL, A. Bora, odvjetnik,
- za rumunjsku vladu, R. H. Radu, kao i M. Bejenar i E. Gane, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i G.-D. Balan, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 31. svibnja 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između SC Paper Consult SRL (u daljnjem tekstu: Paper Consult), s jedne strane, i Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionalna uprava javnih financija Cluj-Napoca, Rumunjska) i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Okružna uprava javnih financija Bistrița-Năsăud, Rumunjska), s druge strane, povodom osporavanja Paper Consulta upravne odluke kojom mu se odbija pravo na odbitak PDV-a plaćenog na usluge društva SC Rom Packaging SPRL (u daljnjem tekstu: Rom Packaging), iz razloga što je u trenutku zaključenja ugovora potonje bilo proglašeno „neaktivnim” poreznim obveznikom.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 Uvodna izjava 59. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Države članice bi trebale u određenim okvirima i ovisno o određenim uvjetima uvesti, ili nastaviti primjenjivati, posebne mjere kojima se odstupa od ove Direktive radi pojednostavljenja ubiranja poreza ili sprežavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja poreza.”

4 Člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2006/112, koji se nalazi u sklopu njezine glave I. pod naslovom „Predmet i područje primjene” propisano je:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.”

5 Članak 168. navedene direktive, koji se nalazi u okviru glave X. pod naslovom „Odbici”, glasi:

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

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

[...]”

6 U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112:

„Da bi ostvari[o] 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.;”

7 Članak 214. stavak 1. točka (a) navedene direktive predviđa:

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

a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporužuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.”

8 U skladu s člankom 273. prvim stavkom Direktive 2006/112:

„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.”

Uredba (EU) br. 904/2010

9 Uredba Vijeća (EZ) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.), predstavlja preinaku Uredbe Vijeća (EZ) 1798/2003 od 7. listopada 2003. o upravnoj suradnji u području poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Uredbe (EEZ) br. 218/92 (SL 2003., L 264, str. 1.). Njome se, među ostalim, proširuje sadržaj elektroničke baze podataka sustava razmjene informacija u području PDV-a (*VAT Information Exchange System*, u daljnjem tekstu: VIES).

10 Uvodna izjava 16. te uredbe glasi:

„Potvrđivanje valjanosti identifikacijskih brojeva za PDV putem Interneta je alat koji gospodarski subjekti sve više koriste. Sustav potvrđivanja valjanosti identifikacijskih brojeva za PDV treba osigurati automatsku potvrdu relevantnih informacija gospodarskim subjektima.”

11 Članak 17. stavak 1. točka (c) Uredbe br. 904/2010 predviđa da države članice pohranjuju u VIES podatke o identifikacijskim brojevima za PDV koje su izdale ali su postali nevažeći.

12 Prema članku 23. te uredbe, porezna uprava može posebno pretpostaviti da je osoba prestala s obavljanjem gospodarske djelatnosti kada unatoč tomu što je bila zatražena, nije podnijela prijave PDV-a i zbirne prijave godinu dana nakon isteka roka za podnošenje prve nedostajuće PDV ili zbirne prijave, ili pak kada je izjavila lažne podatke ili nije prijavila promjene svojih podataka.

13 U skladu s člankom 62. stavkom 4. Uredbe br. 904/2010, članak 17. se u vrijeme činjenica iz glavnog postupka još nije primjenjivao.

Rumunjsko pravo

14 U vrijeme činjenica iz glavnog postupka, članak 78.a stavak 1. ordonană Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Uredba vlade br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku, ponovno objavljena, s naknadnim izmjenama i dopunama) određivao je:

„Registar neaktivnih/reaktiviranih poreznih obveznika

Porezni obveznici pravne osobe ili drugi subjekti bez pravne osobnosti proglašavaju se neaktivnima i podliježu odredbama članka 11. stavaka 1.a i 1.b Zakona br. 57/2003 o Poreznom zakoniku, kako je izmijenjen i dopunjen [(u daljnjem tekstu: 'Porezni zakonik')], ako ispunjavaju slijedeće uvjete:

- a) ako u šestomjesečnom razdoblju ne ispune nijednu od obveza prijavljivanja koje su predviđene zakonom;
- b) ako izbjegavaju porezni nadzor prijavom identifikacijskih podataka o registriranom sjedištu koji poreznom tijelu ne omogućuju njegovu identifikaciju;
- c) ako su porezna tijela utvrdila da svoju djelatnost ne obavljaju u registriranom sjedištu ili u mjestu prijavljene porezne rezidentnosti."

15 Članak 11. stavak 1.a Poreznog zakonika određuje:

„Porezni obveznici sa sjedištem u Rumunjskoj koji su proglašeni neaktivnima u skladu s člankom 78. [Uredbe br. 92/2003], koji obavljaju gospodarsku djelatnost tijekom razdoblja svoje neaktivnosti, moraju platiti poreze i davanja koji su predviđeni ovim zakonikom, ali tijekom razdoblja neaktivnosti nemaju pravo na odbitak troškova i PDV-a na obavljene kupnje."

16 Članak 11. stavak 1.b Poreznog zakonika propisuje:

„Osobe koje kupuju robu i/ili usluge od poreznih obveznika sa sjedištem u Rumunjskoj, nakon upisa tih obveznika kao neaktivnih u registar neaktivnih/reaktiviranih poreznih obveznika, u skladu s člankom 78. [Uredbe br. 92/2003], nemaju pravo na odbitak troškova i PDV-a na predmetne kupnje, osim kupnje robe obavljene u okviru postupka ovrhe i/ili kupnje robe i/ili usluga od poreznih obveznika u stečajnom postupku u skladu sa Zakonom br. 85/2006 o stečajnom postupku, kako je izmijenjen i dopunjen."

17 Članak 21. stavak 4. točka (r) Poreznog zakonika glasi kako slijedi:

„Slijedeći se troškovi ne mogu odbiti: [...]

(r) troškovi upisani u računovodstvene registre koji potječu od dokumenta izdanog od strane neaktivnog poreznog obveznika čiji je certifikat o poreznoj registraciji suspendiran odlukom predsjednika Nacionalne agencije porezne uprave."

18 Članak 3. ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) br. 819/2008 (Odluka br. 819/2008 predsjednika Nacionalne agencije porezne uprave (ANAF), određuje:

„1. Porezni obveznici se proglašavaju neaktivnima od dana stupanja na snagu uredbe predsjednika [ANAF-a] kojom se potvrđuje popis neaktivnih poreznih obveznika.

2. Popis poreznih obveznika proglašanih neaktivnima oglašava se u sjedištu [ANAF-a] i objavljuje na njegovoj internetskoj stranici, u odjeljku 'Informacije za javnost – informacije o gospodarskim subjektima'.

3. Odluka predsjednika ANAF-a kojom se potvrđuje popis poreznih obveznika koji su proglašeni neaktivnima stupa na snagu u roku od petnaest dana od dana oglašavanja, u skladu s člankom 44. stavkom 3. [Uredbe br. 92/2003]."

19 U Prilogu br. 1 Odluci br. 3347/2011 predsjednika ANAF-a, u kojem se pojašnjuju obveze prijavljivanja iz ?lanka 78.a stavka 1. to?ke (a) Uredbe br. 92/2003, nabrajaju se sljede?e obveze prijavljivanja:

- „– 100 ,Prijava obveza pla?anja u dr?avni prora?un’;
- 112 ,Prijava obveza pla?anja socijalnih doprinosa, poreza na dohodak i registra imena osiguranih osoba’;
- 101 ,Prijava poreza na dobit’;
- 300 ,Prijava [PDV-a]’;
- 301 ,Posebna prijava [PDV-a]’;
- 390 VIES ,Konsolidirana prijava isporuka/stjecanja robe unutar Zajednice’;
- 394 ,Informativna prijava isporuka robe i usluga i njihova stjecanja na nacionalnom podru?ju’.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Odlukom od 11. svibnja 2012. porezna su tijela utvrdila da je Rom Packaging, sa sjedištem u Bukureštu (Rumunjska) pružio usluge Paper Consultu, sa sjedištem u Bistri?a-N?s?ud (Rumunjska), u iznosu od 190 340 rumunjskih leja (RON) (oko 44 560 eura) bez PDV-a, na temelju ugovora o pružanju usluga zaklju?enog 3. sije?nja 2011.

21 S obzirom na to da je Rom Packaging proglašen neaktivnim od 7. listopada 2010., i izbrisan iz registra obveznika PDV-a od 1. studenoga 2010., zbog nepodnošenja poreznih prijava propisanih zakonom, i imaju?i u vidu ?lanak 11. stavak 1.b Poreznog zakonika, porezna su tijela zaklju?ila da Paper Consult nije imao pravo odbiti iznos od 45 680 RON (oko 10 694 eura), odnosno iznos koji je pla?en na ime PDV-a za usluge koje je pružio Rom Packaging.

22 ?alba koju je podnio Paper Consult protiv akta tijela za porezni nadzor odbijena je kao neutemeljena odlukom Glavne regionalne uprave javnih financija Cluj-Napoca od 17. srpnja 2014. Tu?ba koju je u poreznom sporu podnio Paper Consult protiv potonje je odluke, pak, odbijena presudom Tribunalul Bistri?a-N?s?ud (Viši sud u Bistri?a-N?s?ud) od 8. srpnja 2015.

23 Paper Consult podnio je ?albu protiv te presude pred Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska). On nije osporavao ?injeni?ne elemente koje su utvrdili porezna tijela i Tribunalul Bistri?a-N?s?ud (Viši sud u Bistri?a-N?s?ud). Nasuprot tomu, istaknuo je da mu odluka predsjednika ANAF-a od 21. rujna 2010. kojom je proglašen neaktivnim nije dostavljena, ve? je samo objavljena u sjedištu ANAF-a i na njegovoj internetskoj stranici. Paper Consult tvrdio je da se, u tim okolnostima, navedena odluka ne može isticati protiv njega, te da se ne može smatrati da ista predstavlja osnovu za odbijanje njegova prava na odbitak PDV-a, jer je takva mjera suprotna pravu Unije.

24 Paper Consult navodi da je kako bi se moglo koristiti pravom na odbitak PDV-a dovoljno ispuniti uvjete predvi?ene u ?lanku 178. Direktive 2006/112.

25 Sud koji je uputio zahtjev isti?e me?utim da je, prema sudskoj praksi Suda, borba protiv izbjegavanja pla?anja poreza, utaje poreza i zlouporaba cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e, ako su mjere donesene u tu svrhu proporcionalne. Prema mišljenju tog suda, porezni obveznici ne snose pretjeran teret kad se od njih traži da na stranici ANAF-a provedu minimalnu

provjeru u pogledu osoba s kojima namjeravaju sklapati ugovore kako bi provjerili jesu li te osobe proglašene „neaktivnim poreznim obveznicima”. Međutim, navedeni sud tvrdi da ne postoji sudska praksa Suda koja se odnosi na takav slučaj.

26 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Protivi li se Direktivi 2006/112 nacionalni propis na temelju kojeg se poreznom obvezniku ne priznaje pravo na odbitak PDV-a s obrazloženjem da je subjekt iz prethodne faze isporuka, koji je izdao račun na kojem su navedeni cijena i PDV, porezna uprava proglasila neaktivnim?

2) U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje: u okolnostima opisanim u prvom pitanju, protivi li se Direktivi 2006/112 nacionalni propis na temelju kojeg je oglašavanje na popisu neaktivnih poreznih obveznika u sjedištu ANAF-a i objava tog istog popisa na internetskoj stranici ANAF-a, u odjeljku ‚Javne informacije – Informacije o gospodarskim subjektima’, dovoljno za odbijanje priznavanja prava na odbitak PDV-a?”

Dopuštenost

27 Rumunjska vlada osporava dopuštenost prethodnih pitanja, te ističe da sud koji je uputio zahtjev nije objasnio razloge zbog kojih smatra da je odgovor na njegova pitanja potreban za rješavanje spora koji je pred njim pokrenut, pri čemu se argumentacija društva Paper Consult odnosi isključivo na nemogućnost isticanja proglašenja neaktivnosti, a ne na same učinke neaktivnosti koji proizlaze iz nacionalnog propisa.

28 Valja podsjetiti da je, u skladu s ustaljenom sudsom praksom, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova koja je određena člankom 267. UFEU-a isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudska odluka koja će biti donesena da uvažavajući posebnosti predmeta ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sud. Stoga, čim se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je na temelju dužan donijeti odluku (presude od 15. siječnja 2013., Križan i dr., C-416/10, EU:C:2013:8, t. 53. i od 21. prosinca 2016., Vervloet i dr., C-76/15, EU:C:2016:975, t. 56.).

29 Iz navedenoga proizlazi da pitanja koja se odnose na pravo Unije uživaju pretpostavku nužnosti i relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presude od 15. siječnja 2013., Križan i dr., C-416/10, EU:C:2013:8, t. 54. i od 21. prosinca 2016., Vervloet i dr., C-76/15, EU:C:2016:975, t. 57.).

30 U ovom je predmetu sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci naveo da je Paper Consult – osim tužbenog razloga koji se temelji na neprimjenjivosti odluke predsjednika ANAF-a – istaknuo i tužbeni razlog koji se temelji na poštovanju uvjeta korištenja prava na odbitak PDV-a. Stoga je sud koji je uputio zahtjev smatrao da je nužno pitati Sud o tumačenju Direktive 2006/112.

31 Posljedično, nije očito da tumačenje prava Unije koje je zatražio sud koji je uputio zahtjev ne bi imalo nikakve veze s predmetom glavnog postupka ili da bi bilo hipotetsko.

32 Stoga pitanja suda koji je uputio zahtjev valja utvrditi dopuštenima.

Meritum

33 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da joj je protivna nacionalna odredba, kao što je ona iz glavnog postupka, kojom se poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a, iz razloga što je subjekt koji mu je pružio uslugu na temelju fakture na kojoj je odvojeno iskazan trošak i PDV, proglašen neaktivnim od strane poreznih tijela države članice, pri čemu je to proglašenje neaktivnosti javno i dostupno na internetu svakom poreznom obvezniku u toj državi članici.

34 Ta se pitanja odnose, u biti, na stavljanje u ravnotežu, s jedne strane, prava na odbitak, koje je bitni element mehanizma PDV-a, i, s druge strane, borbe protiv utaje poreza, što je cilj koji je priznat i promican Direktivom 2006/112.

35 Kada je riječ o pravu na odbitak, valja naglasiti kako je, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a, čiji su porezni obveznici, odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili – temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije (vidjeti, osobito, presude od 25. listopada 2001., Komisija/Italija, C-78/00, EU:C:2001:579, t. 28., kao i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 37.).

36 Kao što je Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. i drugih u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, u načelu, ne može ograničiti. Posebice, to se pravo trenutano izvršava za cjelokupni porez koji tereti ranije provedene operacije (vidjeti, posebice, presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 43., kao i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 38.).

37 Svrha je režima odbitka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u (vidjeti, posebice, presude od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 44., kao i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 39.).

38 Pravo na odbitak PDV-a ipak podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta.

39 Što se tiče materijalnih zahtjeva ili uvjeta, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je za ostvarivanje prava na odbitak, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu te direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji navedeno pravo porezni obveznik upotrebljava u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (vidjeti, u tom smislu, osobito presude od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, t. 26., kao i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

40 Što se tiče načina ostvarivanja prava na odbitak, koji se izjednačuju s formalnim zahtjevima ili uvjetima, člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112 predviđa se da porezni obveznik mora raspolagati računom izdanim sukladno njezinim člancima 220. do 236. i člancima 238. do 240.

41 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 28. srpnja 2016., Astone, C-

42 Druk?ije bi me?utim bilo ako bi povreda takvih formalnih uvjeta za u?inak imala spre?avanje iznošenja klju?nog 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 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 46.). Me?utim, iz spisa proizlazi, kako je istaknuo i nezavisni odvjetnik u to?kama 40. do 43. svojega mišljenja, da u glavnom postupku to nije slu?aj.

43 Isto tako, ustaljena je sudska praksa da se pravo na odbitak može odbiti ako se na temelju objektivnih elemenata utvrdi da se ono isti?e u svrhu utaje ili zlouporabe. Naime, borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza i zlouporaba jest cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e, te se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 42. i 43. i navedena sudska praksa).

44 Kada je rije? o nacionalnoj odredbi iz glavnog postupka, iz elemenata podnesenih Sudu proizlazi da je njezin cilj borba protiv utaje PDV-a, na na?in da sankcionira – putem odbijanja prava na odbitak – ponašanje koje može doprinijeti odga?anju otkrivanja takve utaje, ili, barem, odga?anju otkrivanja nepla?anja PDV-a od strane poreznih obveznika koji ne ispunjavaju obveze prijave predvi?ene zakonom, ili koji izbjegavaju poreznu kontrolu na na?in da prijavljuju podatke o sjedištu koji ne omogu?uju poreznim tijelima da isto identificiraju, ili pak, za koje su porezna tijela utvrdila da ne obavljaju svoju djelatnost u registriranom sjedištu ili u mjestu prijavljene porezne rezidentnosti.

45 Europska je komisija u svojem o?itovanju istaknula, referiraju?i se na podatke iz priop?enja za javnost koje je objavila 4. rujna 2015., da je utaja PDV-a osobito velika u Rumunjskoj, jer je tijekom 2013. godine razlika izme?u o?ekivanih prihoda od PDV-a i stvarno ubranog PDV-a iznosila 41,1 %.

46 U tom smislu je i rumunjska vlada naglasila na raspravi da su problemi s kojima se tijela susre?u pri borbi protiv utaje PDV-a razlog koji je nagnao rumunjskog zakonodavca da uvede mehanizam za spre?avanje izbjegavanja pla?anja poreza proglašenjem neaktivnosti poreznih obveznika ?ije nekorektno porezno ponašanje sprje?ava otkrivanje nepravilnosti prilikom prikupljanja PDV-a i predstavlja indiciju za postojanje porezne utaje. Osim toga, nepla?anje PDV-a utje?e i na prodajnu cijenu robe i usluga te prodavatelju donosi konkurentsku prednost koja pove?ava opseg prodaje, tako da nametanje imovinskih sankcija ne bi bilo dovoljno za borbu protiv utaje PDV-a.

47 Nesporno je da ostvarivanje takvog cilja predstavlja izvršavanje obveze država ?lanica koja proizlazi iz ?lanka 4. stavka 3. UEU?a, ?lanka 325. UFEU?a, ?lanka 2., ?lanka 250. stavka 1. i ?lanka 273. Direktive o PDV?u, da poduzme sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV?a koji se duguje na njezinu podru?ju i borba protiv utaje (presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 41. i navedena sudska praksa). Osim toga, postoji izravna veza izme?u ubiranja prihoda od PDV-a sukladno primjenjivom pravu Unije i stavljanja na raspolaganje prora?unu Unije odgovaraju?ih sredstava od PDV-a, s obzirom na to da svaki propust pri ubiranju prvih potencijalno dovodi do smanjenja drugih (vidjeti presudu od 26. velja?e 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.).

48 U tom pogledu valja podsjetiti da su države ?lanice obvezne provjeriti prijave, ra?une i druge relevantne dokumente poreznih obveznika te izra?unati i naplatiti porez koji se duguje (vidjeti presudu od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

49 Sukladno članku 273. stavku 1. Direktive 2006/112, države članice mogu propisati i druge obveze osim onih predviđenih tom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriježile utaju.

50 Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti ne smiju nadilaziti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva. Stoga se one ne mogu koristiti na način da sustavno dovedu u pitanje pravo na odbitak PDV-a i, time, neutralnost PDV-a (presude od 21. ožujka 2000., *Gabalfrisa i dr.*, C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52. te od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 57.).

51 Sud je više puta presuđivao da uprava ne može poreznom obvezniku nametati obvezu provođenja složenih i produbljenih provjera u vezi sa svojim dobavljačem, *de facto* prenoseći na taj način na njega kontrolu na koju je obvezna ta uprava (vidjeti, u tom smislu, presude od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 65., kao i od 31. siječnja 2013., *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 50.).

52 Nasuprot tomu, ne protivi se pravu Unije od subjekta zahtijevati da poduzme sve mjere koje se od njega razumno mogu očekivati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju poduzima neće dovesti do počinjenja porezne utaje (vidjeti, u tom smislu, presude od 27. rujna 2007., *Teleos i dr.*, C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65. i 68., kao i od 21. lipnja 2012., *Mahagében i Dávid*, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 54.).

53 U tom pogledu valja utvrditi da nacionalna odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku ne prenosi na porezne obveznike akte kontrole koje je dužna provoditi uprava, već iste informira o rezultatu upravne istrage iz kojeg proizlazi da poreznog obveznika koji je proglašen neaktivnim nadležna uprava više ne kontrolira, bilo iz razloga što ne ispunjava obveze prijave predviđene zakonom, bilo zato što prijavljuje podatke o sjedištu koji ne omogućuju poreznim tijelima da isto identificiraju, ili pak, zato što ne obavlja svoju djelatnost u registriranom sjedištu ili u mjestu prijavljene porezne rezidentnosti.

54 U stvari, jedina obveza koja se nameće poreznom obvezniku sastoji se od konzultiranja popisa poreznih obveznika proglašanih neaktivnima izloženog u sjedištu ANAF-a i objavljenog na njegovoj internetskoj stranici, što je provjera koju je, osim toga, jednostavno za provesti.

55 Stoga proizlazi da nacionalno zakonodavstvo, time što obvezuje poreznog obveznika da provede tu provjeru, ostvaruje cilj koji je legitiman i čak naložen pravom Unije, odnosno cilj osiguravanja točnog ubiranja PDV-a i izbjegavanja utaje, kao i to da se takvu provjeru razumno može očekivati od gospodarskog subjekta. Međutim, važno je provjeriti prekoračuje li to zakonodavstvo ono što je nužno za postizanje željenog cilja.

56 Iako se nepodnošenje poreznih izjava predviđenih zakonom može smatrati indicijom utaje, ono nedvojbeno ne dokazuje postojanje utaje PDV-a. Osim toga, iz elemenata podnesenih Sudu proizlazi da, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev, i u slučaju da porezni obveznik regulira svoju situaciju i isходи brisanje s popisa obveznika upisanih kao neaktivnih, sankcija predviđena u članku 11. stavku 1.b Poreznog zakonika ostaje na snazi, tako da stjecatelj robe ili usluge ne može povratiti PDV. Nasuprot tomu, članak 11. stavak 1.b Poreznog zakonika predviđa da je „reaktivirani” porezni obveznik ovlašten, nakon svoje „reaktivacije”, povratiti PDV čiji je odbitak bio uskraćen tijekom razdoblja neaktivnosti.

57 U tom je pogledu rumunjska vlada navela da je zakon izmijenjen i da su od 1. siječnja 2017., u slučaju reaktivacije poreznog obveznika koji je proglašen neaktivnim, porezni učinci neaktivnosti poništeni, kako za dotičnog poreznog obveznika tako i za njegove trgovačke partnere

koji ponovno dobivaju pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na transakcije obavljene tijekom razdoblja neaktivnosti.

58 Prema Paper Consultu, Rom Packaging platio je državnoj riznici PDV ubran na temelju ugovora zaključenog s Paper Consultom. U odgovoru na pitanje koje je postavio Sud, rumunjska je vlada potvrdila da su iznosi koji odgovaraju PDV-u koji duguje Rom Packaging uistinu plaćeni, ali da nije moguće provjeriti odnose li se ti iznosi na transakcije između dvaju društava, jer Rom Packaging nije podnio svoje obračune PDV-a.

59 Uz pridržaj provjere od strane suda koji je uputio zahtjev, ostaje činjenica da članak 11. stavak 1.b Poreznog zakonika, u verziji primjenjivoj u glavnom postupku, ne predviđa regularizaciju u korist poreznog obveznika koji se nalazi u kasnijem stadiju prometnog ciklusa, unatoč postojanju dokaza o plaćanju PDV-a od strane obveznika koji se nalazi u ranijem stadiju prometnog ciklusa, iz razloga što je nepriznavanje prava na odbitak konačno.

60 Međutim, nemogućnost za poreznog obveznika dokazivanja da transakcije zaključene sa subjektom koji je proglašen neaktivnim udovoljavaju uvjetima predviđenim Direktivom 2006/112, i osobito, da je taj subjekt isplatio PDV državnoj riznici, prekoračuje ono što je nužno za postizanje legitimnog cilja koji se ostvaruje tom direktivom.

61 Stoga na upućena pitanja valja odgovoriti da Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da joj je protivna nacionalna odredba, kao što je ona iz glavnog postupka, kojom se poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak PDV-a, iz razloga što je subjekt koji mu je pružio uslugu na temelju fakture na kojoj je odvojeno iskazan trošak i PDV, proglašen neaktivnim od strane poreznih tijela države članice, pri čemu je to proglašenje neaktivnosti javno i dostupno na internetu svakom poreznom obvezniku u toj državi članici, ako je to odbijanje prava na odbitak sistematično i konačno, i ako nije dopušteno podnošenje dokaza o nepostojanju porezne utaje ili gubitku poreznih prihoda.

Zahtjev rumunjske vlade za vremenskim ograničenjem ukinaka presude Suda

62 Rumunjska je vlada zahtijevala od Suda da – u slučaju da ocijeni da je pravu Unije protivan zakon kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku – ograniči vremenske ukinke buduće presude.

63 U potporu svojem zahtjevu ta vlada navodi, kao prvo, svoju dobru vjeru koja proizlazi iz objektivnih sumnji u pogledu dosega sudske prakse Suda, kao i iz posljedica postupka „EU Pilot” koji se odnosio na nacionalne propise iz glavnog postupka, a u okviru kojega je Komisija, na osnovi odgovora rumunjskih tijela, zatvorila predmet, što je ta tijela navelo na mišljenje da su ti propisi sukladni pravu Unije. Kao drugo, rumunjska vlada ističe ozbiljne financijske posljedice ako se, nakon presude Suda, odbitak od PDV-a treba odobriti svim subjektima koji su od 2007. zaključili transakcije s neaktivnim subjektima.

64 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, tumačenje nekog pravnog pravila prava Unije koje potonji daje izvršavajući ovlast koju mu dodjeljuje članak 267. UFEU-a pojašnjava i precizira značenje i doseg tog pravnog pravila, onako kako ono treba ili je trebalo biti shvaćeno i primijenjeno od trenutka njegova stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da tako tumačeno pravno pravilo sudac može i mora primijeniti čak i na pravne odnose koji su se pojavili i nastali prije presude o zahtjevu za tumačenje ako su usto ispunjeni uvjeti koji omogućuju iznošenje spora o primjeni spomenutog pravnog pravila pred nadležne sudove (vidjeti presude od 10. svibnja 2012., *Santander Asset Management SGIC i dr.*, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 58.; kao i od 22. rujna 2016., *Meilicke i dr.*, C-347/11, EU:C:2012:286, t. 58. i od 22. rujna 2016., *Microsoft Mobile Sales International i dr.*, C-110/15, EU:C:2016:717, t. 59.).

65 Sud samo iznimno može, primjenjujući opće načelo pravne sigurnosti svojstveno pravnom poretku Unije, biti doveden u situaciju da ograniči mogućnost da se zainteresirane osobe pozovu na odredbu koju je protumačio s ciljem dovođenja u pitanje pravnih odnosa ustanovljenih u dobroj vjeri. Da bi se takvo ograničenje moglo uvesti, moraju biti ispunjena dva osnovna kriterija – dobra vjera zainteresiranih osoba i opasnost od ozbiljnih poremećaja (vidjeti presude od 10. svibnja 2012., *Santander Asset Management SGIC i dr.*, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 59.; kao i od 22. rujna 2016., *Meilicke i dr.*, C-347/11, EU:C:2012:286, t. 58. i od 22. rujna 2016., *Microsoft Mobile Sales International i dr.*, C-110/15, EU:C:2016:717, t. 60.).

66 Preciznije, Sud je pribjegavao tom rješenju samo u vrlo jasno određenim okolnostima, primjerice kada je postojala opasnost od teških ekonomskih učinaka koji bi osobito bili posljedica velikog broja pravnih odnosa nastalih u dobroj vjeri na temelju propisa za koji se smatralo da je valjano na snazi i kada se činilo da su pojedinci i nacionalne vlasti bili poticani na to da usvoje praksu koja nije u skladu s pravom Unije zbog objektivne i značajne nesigurnosti u pogledu dosega odredbi prava Unije, kojoj je mogla pridonijeti i sama praksa koju su usvojile druge države članice ili Komisija (vidjeti presude od 10. svibnja 2012., *Santander Asset Management SGIC i dr.*, C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 60.; kao i od 22. rujna 2016., *Meilicke i dr.*, C-347/11, EU:C:2012:286, t. 58. i od 22. rujna 2016., *Microsoft Mobile Sales International i dr.*, C-110/15, EU:C:2016:717, t. 61.).

67 Što se tiče sumnji koje je rumunjska vlada istaknula u pogledu tumačenja prava Unije, valja podsjetiti da je uskraćivanje prava na odbitak PDV-a poreznim obveznicima iznimka od temeljnog načela zajedničkog sustava PDV-a čija se zakonitost, prema ustaljenoj sudskoj praksi, priznaje samo u iznimnim okolnostima.

68 Tu analizu ne mijenja činjenica da je Komisija zatvorila postupak „EU Pilot”. Naime, zatvaranje takvog neformalnog postupka koji niti na koji način nije uređen odredbama Ugovora, već uključuje dobrovoljnu suradnju između Komisije i država članica, koja je općenito usmjerena na provjeru ispravne primjene prava Unije i rješavanje, u ranom stadiju, pitanja koja ta primjena rađa, niti na koji način ne umanjuje mogućnost Komisije da započne formalni postupak podnošenjem tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a. U svakom slučaju, država članica ne može temeljiti svoje legitimno očekivanje u pogledu usklađenosti svojeg nacionalnog propisa s pravom Unije na stajalištu Komisije kao takvom kad, kao u ovom slučaju, iz sudske prakse proizlazi da ne postoji objektivna i značajna nesigurnost u pogledu dosega prava Unije, osobito odredbi Direktive 2006/112.

69 S obzirom na to da u odnosu na rumunjska tijela nije ispunjen kriterij dobre vjere, nije potrebno provjeravati je li ispunjen kriterij koji se odnosi na ozbiljnost ekonomskih posljedica.

70 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da ukinke ove presude ne treba vremenski ograničiti.

Troškovi

71 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 (drugo vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da joj je protivna nacionalna odredba, kao što je ona iz glavnog postupka, kojom se poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost, iz razloga što je subjekt koji mu je pružio uslugu na temelju fakture na kojoj je odvojeno iskazan trošak i porez na dodanu vrijednost, proglašen neaktivnim od strane poreznih tijela države članice, pri čemu je to proglašenje neaktivnosti javno i dostupno na internetu svakom poreznom obvezniku u toj državi članici, ako je to odbijanje prava na odbitak sistematično i konačno, i ako nije dopušteno podnošenje dokaza o nepostojanju porezne utaje ili gubitku poreznih prihoda.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski