

62016CJ0566

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. svibnja 2018. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članci 282. do 292. – Posebno uređenje za mala poduzeća – Sustav izuzeća – Obveza odabira primjene posebnih odredaba u referentnoj kalendarskoj godini”

U predmetu C-566/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi, Mađarska), odlukom od 25. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 10. studenoga 2016., u postupku

Dávid Vámos

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits (izvjestitelj), A. Borg Barthet, M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za španjolsku vladu, M. Z. Fehér i E. E. Sebestyén, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B. Béres, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 23. studenoga 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje prava Unije, točnije 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Dávida Vámosa i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (žalbeno vijeće Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: žalbeno vijeće) u vezi s odlukom tog vijeća kojom se utvrđuje postojanje duga po osnovi poreza na dodanu vrijednost (PDV) na teret D. Vámosa i kojom mu se izriče novčana kazna zajedno sa zateznim kamatama.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člankom 9. Direktive o PDV-u predviđa se:

„1. ‚Porezni obveznik‘ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću‘. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

[...]”

4

Članak 213. stavak 1. te direktive predviđa:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da se prijava podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propišu.”

5

U članku 214. navedene direktive određuje se:

„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 isporučuju 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.;

[...]”

člankom 272. iste direktive propisano je:

„1. Države članice mogu osloboditi sljedeće porezne obveznike određenih ili svih obveza navedenih u poglavljima 2. do 6.:

[...]

(d)

porezni obveznici koji su obuhvaćeni izuzećem za mala poduzeća, iz članka 282. do 292.;

[...]”

člankom 273. Direktive o PDV-u predviđa se:

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

Mogućnost predviđena prvim podstavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

članak 281. te direktive određuje:

„Države članice koje se mogu susresti s poteškoćama u primjeni uobičajenih odredaba za PDV za mala poduzeća, zbog djelatnosti ili strukture takvih poduzeća mogu primijeniti pojednostavljeni postupak, uz uvjete i ograničenja koje one eventualno odrede, te nakon savjetovanja s Odborom za PDV, kao što je paušalna odredba za obračun i naplatu PDV-a, pod uvjetom da to ne dovodi do smanjenja poreza.”

U skladu s člankom 282. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u odjeljku 2. naslovljenom „Izuzeća i progresivne olakšice”, u poglavlju 1. glave XII. naslovljene „Posebne odredbe” te direktive:

„Izuzeća i progresivne porezne olakšice propisane ovim odjeljkom primjenjuju se na isporuke robe i usluga od strane malih poduzeća.”

članak 287. te direktive određuje:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[...]

12.

Ma?arska: 35000 [eura];

[...]"

11

?lanak 290. navedene direktive propisuje:

„Porezni obveznici koji imaju pravo na izuze?e od PDV?a mogu se odlu?iti ili za uobi?ajene odredbe PDV?a ili za pojednostavljene postupke navedene u ?lanku 281. U tom slu?aju oni imaju pravo na bilo koje progresivne porezne olakšice odre?ene nacionalnim zakonodavstvom.”

Ma?arsko pravo

Zakon o PDV?u

12

?lanak 2. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV?u) propisuje:

„U skladu s ovim Zakonom, [PDV?u] podliježe sljede?e:

(a)

isporuka robe ili usluga uz naknadu na državnom podru?ju koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav [...]"

13

?lankom 187. tog zakona odre?uje se:

„(1)

Porezni obveznik koji u gospodarske svrhe ima poslovni nastan na državnom podru?ju ili koji nema takav poslovni nastan, ali ?ija je adresa ili mjesto uobi?ajenog boravišta na državnom podru?ju, ima pravo odlu?iti se za osobno izuze?e u skladu s odredbama ovog poglavlja.

(2)

U slu?aju da porezni obveznik iskoristi pravo odabira izuze?a navedenog u stavku 1., tijekom razdoblja osobnog izuze?a i u svojstvu izuzete osobe, on:

(a)

ne podliježe pla?anju poreza;

(b)

nije ovlašten odbiti pretporez;

(c)

može izdati račun samo ako u njemu nije iskazan iznos obračunatog poreza i stopa utvrđena u članku 83.”

14

Članak 188. stavak 1. navedenog zakona propisuje:

„Osobno izuzeće može se odabrati ako gornju granicu utvrđenu u stavku 2. iznos naknade, koji je porezni obveznik platio ili duguje u odnosu na sve isporuke robe ili usluga u skladu s člankom 2. točkom (a) i koji je izražen u [mađarskim forintama (HUF)] i akumuliran godišnje, ne prelazi

(a)

ni stvarno u kalendarskoj godini koja prethodi referentnoj kalendarskoj godini,

(b)

ni stvarno niti razumno predvidljivo u referentnoj kalendarskoj godini.”

15

U članku 188. stavku 2. istog zakona, u verziji primjenjivoj do 31. prosinca 2012., navedeno je da najviši prag ispod kojeg postoji pravo na odabir osobnog izuzeća iznosi 5000000 mađarskih forinti (približno 16040 eura). Od 1. siječnja 2013. prag je podignut na 6000000 mađarskih forinti (približno 19250 eura).

Zakon o poreznom postupku

16

Članak 16. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku) glasi ovako:

„(1)

Samo porezni obveznik kojemu je izdan porezni identifikacijski broj može obavljati oporezivu djelatnost, ne dovodeći u pitanje odredbe članka 20. i 21.

(2)

Porezni obveznik koji želi obavljati oporezivu djelatnost mora se registrirati kod državnog poreznog tijela kako bi mu se dodijelio porezni identifikacijski broj.”

17

U ?lanku 17. stavku 1. to?ki (a) Zakona o poreznom postupku navedeno je da „ako porezni dug ili oporeziva djelatnost poreznog obveznika odgovara poreznoj obvezi ili oporezivoj djelatnosti trgovca pojedinca na temelju zakona koji ure?uje djelatnosti trgovaca pojedinaca, ta osoba mora podnijeti zahtjev za porezni identifikacijski broj tako da se registrira kod tijela nadležnog za poslove vezane uz djelatnosti trgovaca pojedinaca (podnošenjem uredno ispunjenog obrasca za registraciju) te ?e na taj na?in postupiti u skladu s obvezom registriranja kod državnog poreznog tijela”.

18

?lanak 22. stavak 1. to?ka (c) tog zakona glasi:

„Prilikom navo?enja trenutka u kojemu njegova oporeziva djelatnost po?inje, osoba koja podliježe porezu na dodanu vrijednost navodi da odabire osobno izuze?e.”

19

?lanak 172. stavak 1. to?ka (c) navedenog zakona odre?uje:

„Osim u slu?aju iz stavka 2., nov?ana kazna do 200000 ma?arskih forinti [približno 640 eura] može se izre?i u slu?aju fizi?kih osoba i do 500000 ma?arskih forinti [približno 1600 eura] u slu?aju drugih poreznih obveznika ako ne postupe u skladu s obvezom registriranja (prvotna registracija i obavijest o svakoj promjeni), dostavljanja podataka ili otvaranja teku?eg ra?una, ili u skladu s obvezom podnošenja poreznih prijava.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

20

Nakon provedenog nadzora, ma?arsko porezno tijelo utvrdilo je da je izme?u 2007. i 22. sije?nja 2014. D. Vámos obavio 778 prodaja elektroni?kih predmeta na dvjema internetskim platformama a da nije bio upisan u registar obveznika PDV?a niti prijavio dohodak od tih prodaja pa mu je izreklo nov?anu kaznu.

21

Navedeno porezno tijelo tako?er je utvrdilo da je u razdoblju od 1. sije?nja 2012. do 31. prosinca 2013. D. Vámos obavljao djelatnost prodaje od koje potje?u prihodi koji ne prelaze gornji prag ispod kojeg postoji pravo na osobno porezno izuze?e iz ?lanka 188. stavka 2. Zakona o PDV?u te da je u razdoblju od 1. do 22. sije?nja 2014. D. Vámos još uvijek obavljao djelatnost prodaje ?iji su prihodi bili zanemarivi.

22

Dana 22. sije?nja 2014. D. Vámos registrirao se kao obveznik PDV?a i odabrao osobno porezno izuze?e, to jest ma?arski sustav izuze?a od PDV?a za mala poduze?a predvi?en u ?lanku 187. i sljede?im ?lancima Zakona o PDV?u.

23

U postupku razli?itom od onog koji je doveo do izricanja nov?ane kazne D. Vámosu, ma?arsko porezno tijelo provelo je naknadni porezni nadzor nad njegovim poreznim prijavama koje su se odnosile na sve poreze i prora?unske potpore u vezi s fiskalnim godinama 2012. do 2014.

Slijedom tog nadzora, porezno tijelo utvrdilo je postojanje duga D. Vámosa po osnovi PDV-a za razdoblje izme?u prvog tromjese?ja 2012. i prvog tromjese?ja 2014. te mu je nalo?ilo pla?anje nove porezne nov?ane kazne zajedno sa zateznim kamatama na osnovicu tako utvr?enog poreznog duga.

24

D. Vámos podnio je upravnu žalbu protiv te odluke koju je žalbeno vije?e potvrdilo. Žalbeno vije?e je, s jedne strane, uputilo na ?lanak 187. stavak 1. Zakona o PDV-u na temelju kojeg je D. Vámos imao mogućnost odabrati osobno porezno izuze?e, istodobno navode?i, s druge strane, da ?lanak 22. stavak 1. to?ka (c) Zakona o poreznom postupku daje mogućnost odabira osobnog poreznog izuze?a isklju?ivo pri registraciji po?etka izvršavanja oporezivih djelatnosti i da se ta mogućnost ne može naknadno koristiti. Prema žalbenom vije?u, s obzirom na to da se registrirao kod porezne uprave i odabrao osobno porezno izuze?e tek 22. sije?nja 2014., D. Vámos imao je pravo na osobno porezno izuze?e tek nakon tog datuma.

25

D. Vámos osporavao je tu odluku žalbenog vije?a pred sudom koji je uputio zahtjev, isti?u?i da obavljanje gospodarske djelatnosti u smislu ?lanka 6. Zakona o PDV-u zna?i samo podlijevanje PDV-u i slijedom toga podrazumijeva obvezu prijave, u skladu s ?lankom 213. stavkom 1. Direktive o PDV-u i ?lankom 16. Zakona o poreznom postupku, a ne i obvezu pla?anja PDV-a. S obzirom na to da prihodi D. Vámosa, kako ih je utvrdilo ma?arsko porezno tijelo, ni u 2012. ni u 2013. nisu prelazili gornji prag ispod kojeg postoji pravo na osobno porezno izuze?e, ma?arsko porezno tijelo nije ga moralo obvezati na pla?anje PDV-a za porezne godine 2012. i 2013., ve? je bilo dužno priupitati ga, u okviru naknadnog poreznog nadzora, želi li odabrati osobno porezno izuze?e.

26

U tim okolnostima Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Nyíregyházi, Ma?arska) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se pravu Unije nacionalna odredba u skladu s kojom porezna uprava može, prilikom naknadnog poreznog nadzora, isklju?iti mogućnost poreznog obveznika da se odlu?i za osobno izuze?e jer porezni obveznik ima tu mogućnost samo u trenutku prijave po?etka svoje oporezive djelatnosti?”

O prethodnom pitanju

27

Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni propis koji isklju?uje primjenu posebnih odredaba o oporezivanju PDV-om kojima se predvi?a izuze?e za mala poduze?a – donesenih u skladu s odredbama odjeljka 2. poglavlja 1. glave XII. Direktive o PDV-u – na poreznog obveznika koji ispunjava sve materijalne pretpostavke, ali koji nije iskoristio mogućnost odabira primjene tih odredaba istodobno s prijavom po?etka obavljanja svoje gospodarske djelatnosti poreznoj upravi.

28

U tom pogledu najprije valja podsjetiti da članci 282. do 292., a osobito članak 287. točka 12. Direktive o PDV-u predviđaju mogućnost za države članice da odobre izuzeće od PDV-a malim poduzećima.

29

Valja zatim podsjetiti da članak 290. te direktive predviđa da se porezni obveznik koji ima pravo na izuzeće od PDV-a može odlučiti ili za uobičajene odredbe PDV-a ili za pojednostavljene postupke navedene u članku 281. te direktive.

30

Nadalje, u skladu s tekstom članaka 281. i 284. do 287. navedene direktive, države članice mogu uvesti i održavati posebne odredbe oporezivanja PDV-om ako su te odredbe u skladu sa sustavom PDV-a. Usto, uvodna izjava 49. iste direktive predviđa da, kad je riječ o malim poduzećima, državama članicama treba dopustiti daljnju primjenu njihovih posebnih programa za mala poduzeća.

31

Konačno, sustav osobnog poreznog izuzeća, predviđen materijalnim pravom, predstavlja posebne odredbe koje omogućuju poduzećima čiji promet ne prelazi određeni gornji prag da se oslobode od PDV-a. Taj sustav izuzeća, primjenjiv na mala poduzeća, podrazumijeva – u skladu s člankom 187. stavkom 2. Zakona o PDV-u – da porezni obveznik nije dužan plaćati PDV, nema pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez i pazi na to da izdaje isključivo račune na kojima nije naveden PDV. U svojim očitovanjima pred Sudom materijalna je vlada istaknula da se mogućnost odabira osobnog poreznog izuzeća još uvijek može iskoristiti nakon prijave početka djelatnosti, ali to može proizvoditi učinke samo u budućnosti.

32

U ovom slučaju, porezni obveznik je zatražio osobno porezno izuzeće, što mu je odbijeno uz obrazloženje da se pravo na to izuzeće trebalo ostvariti tijekom kalendarske godine u kojoj je htio imati koristi od tog izuzeća.

33

Kad je riječ o obvezi prijave početka gospodarske djelatnosti, Sud je već presudio da se Direktivi o PDV-u ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje poreznom obvezniku nameće takvu prijavu ako prihod od te djelatnosti ne prelazi gornji prag ispod kojeg postoji pravo na izuzeće za mala poduzeća (vidjeti u tom smislu rješenje od 30. rujna 2015., Balogh, C-424/14, neobjavljeno, EU:C:2015:708, t. 30.). Također je presudio da se Direktivi o PDV-u ne protivi to da se neispunjavanje obveze prijave poreznog obveznika sankcionira upravnom novčanom kaznom, pod uvjetom da je ona proporcionalna (vidjeti u tom smislu rješenje od 30. rujna 2015., Balogh, C-424/14, neobjavljeno, EU:C:2015:708, t. 37.).

34

U ovom predmetu valja ispitati može li država članica uvjetovati primjenu sustava izuzeća time da se porezni obveznik istodobno s prijavom početka gospodarske djelatnosti treba odlučiti za taj sustav, a u slučaju da on to ne učini, po službenoj dužnosti primijeniti opći sustav oporezivanja PDV-om.

35

Valja navesti da, s jedne strane, uzimaju?i u obzir odredbe navedene u to?ki 30. ove presude, primjena posebnih odredaba za mala poduze?a ?ini fakultativnu mogućnost kojom raspolažu države ?lanice prilikom organiziranja svojeg poreznog sustava.

36

Sukladno ?lanku 273. prvom stavku Direktive o PDV?u, države ?lanice mogu propisati i druge obveze osim onih predvi?enih tom direktivom ako ih smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV?a i sprije?ile utaju.

37

U vezi s tim Sud je pojasnio da iz te odredbe proizlazi da je svaka država ?lanica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV?a koji se duguje na njezinu državnom području i borba protiv utaje (presuda od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, t. 25. i navedena sudska praksa).

38

Sud je tako?er presudio da, osim granica koje propisuju, odredbe ?lanka 273. Direktive o PDV?u ne odre?uju pobliže ni uvjete ni obveze koje države ?lanice mogu propisati i potonjima dakle daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoji postići naplata ukupnog PDV?a na njihovu državnom području i borba protiv utaje (presuda od 26. listopada 2017., BB construct, C?534/16, EU:C:2017:820, t. 21. i navedena sudska praksa).

39

To?no je da, u skladu s ?lankom 272. stavkom 1. to?kom (d) Direktive o PDV?u, države ?lanice mogu porezne obveznike koji su obuhva?eni sustavom izuze?a za mala poduze?a osloboditi odre?enih ili svih obveza navedenih u poglavljima 2. do 6. glave XI. Direktive o PDV?u. Me?utim, rije? je samo o mogućnosti tako da države ?lanice nisu dužne osloboditi porezne obveznike takvih obveza.

40

Slijedom toga, valja utvrditi, kao što to proizlazi iz to?aka 34. i 46. mišljenja nezavisnog odvjetnika, da odluka ma?arskog zakonodavca o uspostavi sustava izuze?a uz uvjetovanje njegove primjene odre?enim postupovnim zahtjevima potpada pod marginu prosudbe koju Direktiva o PDV?u daje državama ?lanicama.

41

Me?utim, iako države ?lanice raspolažu marginom prosudbe prilikom odabira mjera koje ?e poduzeti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV?a i sprije?ile utaju, ipak su dužne izvršavati svoje ovlasti uz poštovanje prava Unije i njegovih op?ih načela, a osobito načela proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, t. 50. i navedenu sudsku praksu) kao i načela porezne neutralnosti i pravne sigurnosti.

42

Tako kad je, kao prvo, riječ o načelu proporcionalnosti, valja utvrditi da, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 57. i 58. svojeg mišljenja, obveza plaćanja PDV-a za ostvarene prodaje nije sankcija zbog povrede obveze prijave početka djelatnosti i toga što nije izvršen odabir sustava izuzeća, već je riječ o naplati PDV-a koji je dospio kad je subjekt poput D. Vámosa počeo obavljati svoju gospodarsku djelatnost.

43

Osim toga, u presudi od 9. rujna 2004., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), Sud je presudio da se pravu Unije, a osobito načelu proporcionalnosti, ne protivi to da država članica, iskoristivši mogućnost da svojim poreznim obveznicima dodijeli pravo na odabir posebnog sustava oporezivanja, donese propis koji cjelokupni odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez uvjetuje prethodnim, neretroaktivnim odobrenjem od strane porezne uprave.

44

Sud je u tom pogledu pojasnio da to što postupak odobrenja nije retroaktivan ne čini taj postupak neproporcionalnim (presuda od 9. rujna 2004., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512. t. 29.)

45

Iz točke 34. ove presude proizlazi da, u situaciji poput one u glavnom postupku, opći sustav oporezivanja PDV-om postaje primjenjiv kad se porezni obveznik nije odlučio za sustav osobnog izuzeća. Prema tome, nacionalno zakonodavstvo koje uskraćuje pravo na izuzeće od PDV-a, u situaciji poput one u glavnom postupku, ne prekoračuje ono što je nužno za pravilnu naplatu PDV-a.

46

Kao drugo, što se tiče načela porezne neutralnosti, koje je u području PDV-a uveo zakonodavac Unije kao izraz općeg načela jednakog postupanja (presuda od 26. listopada 2017., *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, t. 29.), već je presuđeno da se mjere koje države članice mogu donijeti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju ne smiju upotrebljavati na način da dovedu u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2013., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29. i navedenu sudsku praksu).

47

U tom pogledu, valja smatrati da bi dopuštanje poreznim obveznicima da se odluče za sustav izuzeća nakon dodijeljenog roka tim obveznicima dalo nepoštenu konkurentsku prednost, na štetu subjekata koji su uredno poštovali postupovne obveze predviđene predmetnim nacionalnim zakonodavstvom. Naime, ti porezni obveznici bili bi u mogućnosti odabrati a posteriori, što znači uz mogućnost oslanjanja na konkretne rezultate svoje djelatnosti, ono porezno uređenje koje im se čini najpovoljnijim.

48

Međutim, načelu porezne neutralnosti osobito se protivi to da se prema poreznim obveznicima koji se nalaze u usporedivim situacijama i koji si stoga međusobno konkuriraju postupa na različit način u pogledu PDV-a.

Iz toga slijedi da se na?elu porezne neutralnosti i, op?enitije, na?elu jednakog postupanja prema poreznim obveznicima ne protivi nacionalni propis koji ne odobrava izuze?e od PDV?a poreznim obveznicima koji su propustili odlu?iti se za jedan od sustava izuze?a u isto vrijeme kad su prijavili po?etak svoje gospodarske djelatnosti, ?ak i ako njihovi prihodi od rada ne prelaze gornji prag ispod kojeg postoji pravo na izuze?e za mala poduze?a.

Kao tre?e, valja navesti da na?elo pravne sigurnosti moraju poštovati institucije Europske unije, ali i države ?lanice u izvršavanju ovlasti koje im dodjeljuju direktive Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

To na?elo iziskuje da se porezna situacija poreznog obveznika ne smije vremenski neograni?eno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 6. velja?e 2014., Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 46.).

Nadalje, kao što je navedeno u to?ki 31. ove presude, s obzirom na to da korisnici osobnog poreznog izuze?a ne pla?aju PDV pa ga stoga ne trebaju prenositi na svoje klijente, može se pokazati neophodnim za porezne uprave da unaprijed znaju koji su se porezni obveznici odlu?ili za taj sustav izuze?a.

Slijedom toga, nacionalno zakonodavstvo u pitanju u glavnom postupku u skladu je s na?elom pravne sigurnosti.

Uzimaju?i u obzir sva prethodna razmatranja, na upu?eno pitanje valja odgovoriti da pravo Unije treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi nacionalni propis koji isklju?uje primjenu posebnih odredaba o oporezivanju PDV?om kojima se predvi?a izuze?e za mala poduze?a – donesenih u skladu s odredbama odjeljka 2. poglavlja 1. glave XII. Direktive o PDV?u – na poreznog obveznika koji ispunjava sve materijalne pretpostavke, ali koji nije iskoristio mogućnost odabira primjene tih odredaba istodobno s prijavom po?etka obavljanja svoje gospodarske djelatnosti poreznoj upravi.

Troškovi

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 podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

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

Pravo Europske unije treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi nacionalni propis koji isklju?uje

primjenu posebnih odredaba o oporezivanju PDV-om kojima se predviđa izuzeće za mala poduzeća – donesenih u skladu s odredbama odjeljka 2. poglavlja 1. glave XII. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost – na poreznog obveznika koji ispunjava sve materijalne pretpostavke, ali koji nije iskoristio mogućnost odabira primjene tih odredaba istodobno s prijavom početka obavljanja svoje gospodarske djelatnosti poreznoj upravi.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: mađarski