

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

7. srpnja 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 184. i 185. – Ispravak odbitaka – Porezni obveznik koji nije ostvario svoje pravo na odbitak prije isteka prekluzivnog roka – Nemogućnost provođenja tog odbitka u okviru ispravka”

U predmetu C-194/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odlukom od 26. ožujka 2021., koju je Sud zaprimio 29. ožujka 2021., u postupku

Staatssecretaris van Financiën

protiv

X,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik vijeća, M. Ilešić i Z. Csehi (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: T. Papeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X, A. C. P. A. van Dijk, *belastingadviseur*,
- za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree i C. S. Schillemans, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 184. i 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.),

kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretarisa van Financiën (Državni tajnik za financije, Nizozemska) i društva X, u vezi s ispravkom propuštanja odbitka pretporeza (PDV) na stjecanje građevinskih zemljišta.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 63. Direktive o PDV-u propisuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

4 Članak 135. stavak 1. točka (k) te direktive glasi:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(k) isporuka neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.”.

5 U skladu s člankom 167. navedene direktive:

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

6 Članak 168. te direktive predviđa:

„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;

[...]”

7 Člankom 178. Direktive o PDV-u određuje se:

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

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[...]”

8 U skladu s člankom 179. prvim stavkom te direktive:

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

9 ?lanak 180. navedene direktive navodi:

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

10 ?lanak 182. iste direktive propisuje:

„Države ?lanice odre?uju uvjete i detaljna pravila primjene ?lanaka 180. i 181.”

11 U poglavlju 5. glave X. Direktive o PDV-u, naslovljenom „Ispravci odbitaka”, nalaze se, me?u ostalim, ?lanci 184. do 186.

12 U ?lanku 184. te direktive odre?uje se:

„Po?etni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

13 ?lanak 185. navedene direktive propisuje:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obra?una PDV-a do?e do promjena ?imbenika korištenih za odre?ivanje iznosa odbitka, primjerice u slu?aju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupaju?i od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomi?no nepla?ene ili u slu?aju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili kra?e imovine ili u slu?aju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz ?lanka 16.

U slu?aju transakcija koje u cijelosti ili djelomi?no ostanu nepla?ene ili u slu?aju kra?e države ?lanice mogu zahtijevati ispravak.”

14 ?lankom 186. iste direktive propisuje se:

„Države ?lanice odre?uju detaljna pravila za primjenu ?lanaka 184. i 185.”

Nizozemsko pravo

15 ?lanak 15. Weta houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Zakon o zamjeni postoje?eg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom poreza na dodanu vrijednost) od 28. lipnja 1968. (Stb. 1968., br. 329), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na promet), predvi?a:

„1. Porez [...] koji poduzetnik odbija je:

(a) porez koji su, za razdoblje na koje se odnosi prijava, na ra?unu sastavljenom u skladu s važe?im propisima, obra?unali drugi poduzetnici za isporuku robe i pružanje usluga koje su izvršili u njegovu korist; [...] ako poduzetnik robu i usluge koristi u svrhu oporezovanih transakcija. [...]

4. Odbitak poreza provodi se u skladu s namjenom robe i usluga u trenutku fakturiranja poreza poduzetniku ili u trenutku kad je nastala obveza njegova obra?una. Ako se pokaže da je poduzetnik, u trenutku kada po?ne koristiti robu i usluge, odbio pripadaju?i porez u ve?oj ili manjoj mjeri od one na koju ima pravo na temelju uporabe robe ili usluga, obveza obra?una viška odbijenog poreza nastaje u tom trenutku. Porez u odnosu na koji je nastala obveza obra?una pla?a se u skladu s ?lankom 14. Dio poreza koji se mogao odbiti, a nije se odbio, vra?a mu se na

njegov zahtjev.”

16 ?lanak 12. Uitvoeringsbeschikking omzetbelastinga (Provedbena odluka u vezi sa Zakonom o prometu) od 12. kolovoza 1968. (Stb. 1968., br. 423), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, glasi:

„[...]”

2. Ispravak iz ?lanka 15. stavka 4. Zakona [o porezu na promet] provodi se na temelju podataka poreznog razdoblja tijekom kojeg je poduzetnik po?eo upotrebljavati robu ili usluge.

3. U prijavi za posljednje porezno razdoblje porezne godine, ispravak odbitaka provodi se na temelju podataka koji se odnose na cijelu poreznu godinu.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Društvo B prodalo je društvu X deset parcela gra?evinskog zemljišta. Projekt se sastojao od razvijanja tih parcela za rekreativnu namjenu time što ?e se na njima izgraditi mobilne ku?ice s pripadaju?om opremom, a potom i prodaje mobilnih ku?ica s njihovim zemljištem. U tom su pogledu društva X i B 20. travnja 2006., ili oko tog datuma, sklopila ugovor kojim se predvi?a da ?e društvo B za svoj ra?un izvršiti sve razvojne radove i da ?e se neto prihod od prodaje podijeliti izme?u tih dviju strana na jednake dijelove.

18 Društvo B isporučilo je parcele društvu X 20. travnja 2006. Za tu je isporuku društvo B društvu X obra?unalo PDV, a potom je društvo nije ostvarilo svoje pravo na odbitak.

19 Zbog gospodarskih se razloga planirani razvoj parcela nije realizirao.

20 Društvo X preprodalo je 8. velja?e 2013. dvije parcele društvu B te je obra?unalo PDV na prodajnu cijenu. Društvo X nije ni prijavilo ni platilo iznos tog poreza.

21 Porezna je uprava 26. studenoga 2015. uputila društvu X rješenje o ponovnom obra?unu PDV-a u vezi s cijenom koju je društvo B platilo za isporuku dviju parcela te je naplatila navedeni PDV.

22 Društvo X podnijelo je rechtbanku Gelderland (Sud u Gelderlandu, Nizozemska) tužbu protiv tog ponovnog obra?una. Istaknulo je da se, u skladu s ?lankom 15. stavkom 4. Zakona o porezu na promet, ponovni obra?un mora smanjiti za iznos PDV-a pla?enog na isporuku tih parcela 2006. godine.

23 Nakon što je ta tužba odbijena, društvo X podnijelo je žalbu Gerechtshofu Arnhem-Leeuwarden (Žalbeni sud u Arnhem-Leeuwardenu, Nizozemska), koji je prihvatio zahtjeve društva X i smanjio iznos ponovnog obra?una od 26. studenoga 2015.

24 Taj je sud smatrao da se ?lankom 15. stavkom 4. Zakona o porezu na promet i ?lankom 184. Direktive o PDV-u ne ograni?ava doseg sustava ispravka na situacije u kojima se, u trenutku kad se isporučena roba upotrebljava prvi put, njezina stvarna uporaba razlikuje od one koja je predvi?ena pri njezinu stjecanju. Budu?i da je prema njegovu mišljenju stvarna uporaba odlu?uju?a za pravo na odbitak, smatrao je da se PDV koji je obra?unan društvu X prilikom stjecanja dviju parcela 2006. godine i koji tada nije odbijen može u cijelosti odbiti pri prvoj uporabi navedenih parcela u svrhu obavljanja oporezovanih transakcija 2013. godine.

25 Staatssecretaris van Financiën (Državni tajnik za financije, Nizozemska) podnio je Hoge Raadu der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), sudu koji je uputio zahtjev, žalbu protiv te

presude u okviru koje je istaknuo da je društvo X trebalo odbiti PDV u vezi s isporukom parcela 2006. u trenutku kad je nastala obveza obračuna tog poreza. On, naime, smatra da se sustavom ispravka predviđenim u članku 15. stavku 4. Zakona o porezu na promet ne nastoji naknadno dodijeliti pravo na odbitak PDV-a koje poduzetnik nije ostvario u prijavi koja se odnosi na razdoblje tijekom kojeg je nastalo pravo na odbitak, odnosno, u skladu s člankom 15. tog zakona, u trenutku nastanka obveze obračuna poreza koji se može odbiti ili u trenutku kad mu je taj porez obračunan. Sustav ispravka koji je predviđen tom odredbom, u vezi s člancima 184. i 185. Direktive o PDV-u, odnosi se, prema njegovu mišljenju, samo na situacije u kojima je provedeni odbitak veći ili manji od onoga koji je porezni obveznik imao pravo provesti. Smatra da u ovom slučaju ispravak nije opravdan, s obzirom na to da namjena parcela u svrhu obavljanja oporezovanih transakcija u trenutku njihova stjecanja odgovara njihovoj stvarnoj uporabi u trenutku kada ih se upotrebljavalo prvi put.

26 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o načinu na koji treba tumačiti članke 184. i 185. Direktive o PDV-u.

27 Pozivajući se osobito na presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, t. 32. i 33.), isti je da je obveza ispravljanja u članku 184. Direktive o PDV-u šire definirana, uz formulaciju koja *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen. Budući da je, prema sudskoj praksi Suda, cilj mehanizma ispravka povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, smatra da taj cilj daje pravo na široko tumačenje članka 184. i 185. Direktive o PDV-u, kojim se poreznom obvezniku omogućava da pri prvoj uporabi predmetne robe ispravi neprovođenje odbitka cijelog ili dijela PDV-a koji mu je bio obračunan prilikom stjecanja te robe, čak i ako do toga dođe nakon isteka roka koji je za provođenje početnog odbitka predviđen nacionalnim pravom.

28 Sud koji je uputio zahtjev isti je da, s obzirom na relevantne odredbe nizozemskog prava, to široko tumačenje ne znači da se dopušta vremenski neograničeno ostvarivanje prava na odbitak. Smatra, naime, da je to ostvarivanje ograničeno na trenutak stjecanja ili na trenutak prve uporabe predmetne robe ili usluga. Nakon svakog od tih trenutaka primjenjivi su, s jedne strane, prekluzivni rok od šest tjedana predviđen nacionalnim pravom i, s druge strane, mogućnost porezne uprave da, tijekom razdoblja od pet godina, iznos PDV-a koji se mora platiti ispravi rješenjem o ponovnom obračunu.

29 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se je li takvo tumačenje u skladu sa sudskom praksom Suda za koju se, prema njegovu mišljenju, čini da područje primjene članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u sužava na situacije u kojima je do promjene okolnosti došlo nakon razdoblja na koje se odnosi početni odbitak. U tom se pogledu osobito poziva na presudu od 27. lipnja 2018., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, t. 29. i navedena sudska praksa) i na presudu od 27. ožujka 2019., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, t. 26. do 29. i 43.).

30 Usto, sud koji je uputio zahtjev napominje da se ne čini da se takvo tumačenje može uskladiti sa sudskom praksom Suda, kako ona, među ostalim, proizlazi iz presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 36.) i iz presude od 30. travnja 2020., CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, t. 59.), prema kojoj se, s jedne strane, na temelju načela pravne sigurnosti prekluzivni rok ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, i prema kojoj bi, s druge strane, vremenski neograničena mogućnost ostvarivanja odbitka PDV-a bila u suprotnosti s tim načelom, kojim se zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznoj upravi ne smije moći vremenski neograničeno dovoditi u pitanje.

31 Sud koji je uputio zahtjev smatra da sudskom praksom Suda nije iz sustava ispravka izričito

isključen slučaj u kojemu porezni obveznik nije, u trenutku stjecanja robe, ostvario svoje pravo na odbitak PDV-a. Ocjenjuje da bi u takvoj situaciji bilo nerazmjerno poreznom obvezniku uskratiti ostvarivanje njegova prava na odbitak u trenutku u kojem po ne upotrebljavati predmetnu robu, s obzirom na to da nije utvrđena nikakva utaja, nikakva zlouporaba prava ni bilo kakva štetna posljedica za državni proračun.

32 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke 184. i 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da porezni obveznik koji prilikom stjecanja neke robe ili primanja usluge nije odbio pretporez [...] u skladu s predviđenom uporabom robe ili usluge u svrhu obavljanja oporezovanih transakcija i u roku predviđenom nacionalnim pravom, ima pravo zatražiti taj odbitak u okviru ispravka, prilikom naknadne prve uporabe te robe ili usluge, ako stvarna uporaba u trenutku tog ispravka odgovara predviđenoj uporabi?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da izostanak početnog odbitka nije povezan s utajom ili zlouporabom prava te da se nije dokazala šteta za državni proračun?”

O prethodnim pitanjima

33 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 184. i 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da se poreznom obvezniku koji prije isteka prekluzivnog roka predviđenog nacionalnim pravom nije ostvario pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe ili usluge uskrati mogućnost da naknadno, a na ime ispravka, provede taj odbitak prilikom prve uporabe navedene robe ili navedene usluge u svrhu obavljanja oporezovanih transakcija, i to iako nije utvrđena nikakva zlouporaba prava, nikakva utaja ni bilo kakav gubitak poreznih prihoda.

34 Sud je više puta utvrdio da pravo na odbitak čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se na temelje ne može ograničiti (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 29. i navedena sudska praksa).

35 U skladu s člankom 167. i člankom 179. prvim stavkom Direktive o PDV-u, pravo na odbitak PDV-a na temelje se ostvaruje u istom razdoblju u kojem je nastalo, odnosno u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza. Iz članka 63. te direktive proizlazi da oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, t. 84. i navedenu sudsku praksu).

36 Usto, to se pravo na odbitak ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 29. i navedena sudska praksa).

37 Međutim, u skladu s člancima 180. i 182. Direktive o PDV-u, poreznom obvezniku može se dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je ono nastalo, poštujući pritom uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 35. i navedena sudska praksa).

38 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev navodi da se Zakonom o porezu na promet ne predviđa mogućnost poreznog obveznika da ostvaruje pravo na odbitak nakon isteka roka za podnošenje porezne prijave za razdoblje tijekom kojeg je to pravo nastalo.

39 Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iz općih pravila poreznog postupka

proizlazi da se poreznom obvezniku može priznati takva mogućnost, uz poštovanje roka od šest tjedana za podnošenje prigovora protiv iznosa koji je platio prema poreznoj prijavi. U tom slučaju, gospodarski subjekt mora podnijeti prigovor unutar šest tjedana od plaćanja poreza po prijavi i, u slučaju povrata PDV-a, unutar šest tjedana od datuma odluke o povratu.

40 Iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da društvo X, nakon što je propustilo ostvariti svoje pravo na odbitak PDV-a na stjecanje parcela 2006., nije iskoristilo tu mogućnost u predviđenom prekluzivnom roku. Društvo X je tek u svojoj tužbi protiv rješenja o ponovnom obračunu od 26. studenoga 2015. zatražilo ostvarivanje prava na odbitak tog PDV-a, odnosno devet godina nakon isporuke parcela.

41 Kao prvo, valja istaknuti da bi mogućnost ostvarenja prava na odbitak PDV-a bez vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznoj upravi ne smije moći vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 44.; od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, t. 48.; i od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 36. i navedena sudska praksa).

42 Sud je stoga već utvrdio da se prekluzivni rok – čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak pretporeza te time izgubio pravo na odbitak PDV-a – ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te sve dok, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a (načelo djelotvornosti) (presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 46. i navedena sudska praksa kao i od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 37. i navedena sudska praksa).

43 Kao drugo, kad je riječ o obvezi ispravljanja odbitka PDV-a predviđenoj u člancima 184. i 185. Direktive o PDV-u, točno je da je ona šire definirana, s obzirom na to da se „[p]očetni odbitak [...] ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”. Ta formulacija *a priori* ne isključuje nijednu zamislivu hipotetsku situaciju u kojoj je odbitak neosnovano izvršen, a opći doseg obveze ispravljanja potvrđuje se izričitim popisom iznimaka dopuštenih Direktivom o PDV-u u njezinu članku 185. stavku 2. (presuda od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 32. i 33.).

44 Na temelju članka 185. stavka 1. te direktive, takav ispravak treba osobito provesti ako nakon prijave PDV-a dođe do promjena elemenata uzetih u obzir za određivanje iznosa tog odbitka (presuda od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 32.).

45 Sud je ipak utvrdio da se mehanizam ispravka primjenjuje samo ako postoji pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 30. ožujka 2006., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, t. 37.). Međutim, na temelju članka 184. i 185. Direktive o PDV-u ne može nastati pravo na odbitak (vidjeti po analogiji presude od 11. srpnja 1991., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, t. 11. i 12. i od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, t. 38.).

46 Iz toga slijedi da se mehanizam ispravka predviđen Direktivom o PDV-u ne primjenjuje kada porezni obveznik ne ostvari pravo na odbitak PDV-a i kada izgubi to pravo zbog isteka prekluzivnog roka.

47 Posljedično, taj se mehanizam ne primjenjuje u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, u kojima porezni obveznik koji nije ostvario pravo na odbitak PDV-a pri stjecanju robe koje je osnova tog prava poželi ostvariti to pravo prilikom prve uporabe te robe, iako je istekao nacionalnim pravom predviđeni prekluzivni rok za ostvarivanje navedenog prava. U tom pogledu nije važno razlikuje li se prva uporaba navedene robe od one koja je bila predviđena u trenutku njezina stjecanja.

48 Načelo porezne neutralnosti ne dovodi u pitanje taj zaključak. Točno je da je mehanizam ispravka sastavni dio sustava odbitka uspostavljenog Direktivom o PDV-u i da nastoji povećati preciznost odbitaka PDV-a na način da se osigura porezna neutralnost, koja čini temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koji je uspostavio zakonodavac Unije (presuda od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 26. i navedena sudska praksa).

49 Međutim, načelo porezne neutralnosti nije pravilo primarnog prava, nego načelo tumačenja koje treba primijeniti istodobno s drugim načelima, među kojima je i načelo pravne sigurnosti (vidjeti po analogiji presude od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 45. i od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, t. 32.).

50 Posljedično, načelo porezne neutralnosti ne može za posljedicu imati to da omogućava poreznom obvezniku da ispravi pravo na odbitak koje nije ostvario prije isteka prekluzivnog roka i koje je na taj način izgubio.

51 Kad je riječ o nepostojanju utaje, zlouporabe prava ili, pak, štetnih posljedica za porezne prihode dotične države članice, ti elementi ne mogu opravdati davanje mogućnosti poreznom obvezniku da zaobiđe prekluzivni rok. Takvo bi tumačenje bilo u suprotnosti s načelom pravne sigurnosti, kao što je to navedeno u točki 41. ove presude, kojim se zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznoj upravi ne smije moći vremenski neograničeno dovoditi u pitanje.

52 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članke 184. i 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi to da se poreznom obvezniku koji prije isteka prekluzivnog roka predviđenog nacionalnim pravom nije ostvario pravo na odbitak PDV-a u vezi sa stjecanjem robe ili usluge uskrati mogućnost da naknadno, a na ime ispravka, provede taj odbitak prilikom prve uporabe navedene robe ili navedene usluge u svrhu obavljanja oporezovanih transakcija, i to iako nije utvrđena nikakva zlouporaba prava, nikakva utaja ni bilo kakav gubitak poreznih prihoda.

Troškovi

53 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

članke 184. i 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010.,

treba tumačiti na način da im se:

ne protivi to da se poreznom obvezniku koji prije isteka prekluzivnog roka predviđenog nacionalnim pravom nije ostvario pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi sa stjecanjem robe ili usluge uskrati mogućnost da naknadno, a na ime ispravka, provede taj odbitak prilikom prve uporabe navedene robe ili navedene usluge u svrhu

obavljanja oporezovanih transakcija, i to iako nije utvrđena nikakva zlouporaba prava, nikakva utaja ni bilo kakav gubitak poreznih prihoda.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski