

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

NILSA WAHLA

od 22. ožujka 2018.(1)

Predmet C-648/16

Fortunata Silvia Fontana

protiv

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Reggio Calabria

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabria, Italija))

„Porez na dodanu vrijednost – Sumnja u utaju poreza – Sektorske studije – Utvrđivanje dugovanog PDV-a primjenom induktivnih metoda – Načelo proporcionalnosti – Načelo neutralnosti – Sudski nadzor – Prava obrane – Standard dokazivanja”

1. Je li nacionalno zakonodavstvo, koje omogućuje tijelima da procijene porez koji je porezni obveznik dužan platiti prema prijavi PDV-a primjenom induktivne metode koja se temelji na sektorskim studijama o procjeni vjerojatnih prihoda određenih kategorija poreznih obveznika, suprotno odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2) i načelima koja uređuju sustav PDV-a?

2. To je, u biti, pitanje postavljeno u ovom postupku, koje je uputio Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabria, Italija).

I. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije

3. Uvodna izjava 59. Direktive o PDV-u glasi:

„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. Članak 73. Direktive o PDV-u određuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje

sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

5. U ?lanku 242. Direktive o PDV-u navedeno je:

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

6. U ?lanku 244. iste direktive predvi?a se:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati pohranu kopija ra?una koje je sam izdao, ili koje su izdali njegovi kupci, ili tre?a osoba u njegovo ime i za njegov ra?un, te svih ra?una koje je primio.“

7. U skladu s ?lankom 250. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izra?un poreza za koji je nastala obveza obra?una i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvr?ivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

8. ?lanak 273. Direktive o PDV-u odre?uje:

„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.

[...]”

B. Nacionalno pravo

9. U ?lanku 39. Decreto del Presidente della Repubblica od 29. rujna 1973. br. 600(3) (Uredba predsjednika Republike br. 600/1973) odre?eno je:

„U slu?aju prihoda fizi?kih osoba koje izvršavaju samostalnu djelatnost, [porezni] ured izvršava prilagodbe:

[...]

(d) ako se pregledom ra?unovodstvenih dokumenata i drugim provjerama iz ?lanka 33. odnosno provjerom potpunosti, to?nosti i istinitosti ra?unovodstvenih dokumenata na temelju ra?una i drugih dokumenata koji se odnose na poduzetnika i podataka i informacija koje je prikupio [porezni] ured u skladu s ?lankom 32. utvrdi da su elementi navedeni u prijavi i njihovi prilozi nepotpuni, lažni ili neto?ni. Postojanje neprijavljenih aktivnosti ili nepostojanje prijavljenih obveza tako?er se može utvrditi na temelju obi?nih pretpostavki ako su ozbiljne, precizne i dosljedne.

[...]”

10. Članak 54. Decreto del Presidente della Repubblica od 26. listopada 1972. br. 633(4) (Uredba predsjednika Republike br. 633/1972) u biti predviđa da se provjera istinitosti prijave PDV-a može provesti pomoću službene provjere prijave koju je poduzetnik podnio ili detaljnije, na temelju informacija i podataka dostupnih poreznoj upravi ili na temelju onih koje je ta uprava prikupila u okviru svojih istražnih ovlasti.

11. Članak 62.a Decreto-legge od 30. kolovoza 1993. br. 331(5) (Zakonodavna uredba br. 331/93) određuje:

„Nakon savjetovanja s relevantnim strukovnim i profesionalnim tijelima, službe za prihode Ministarstva financija će za različite gospodarske sektore izraditi sektorske studije da bi postupak procjene bio učinkovitiji i da bi se omogućilo detaljnije određivanje pretpostavljenih koeficijenata navedenih u članku 11. Zakonodavne uredbe br. 69 od 2. ožujka 1989. [...] U tu svrhu, službe određuju reprezentativne uzorke poreznih obveznika u tim sektorima koji se prate da bi se odredili imbenici koji su karakteristični za određenu aktivnost. Sektorske studije odobrava ministar financija uredbom [...]; mogu biti revidirane i vrijede za potrebe procjene od porezne godine 1995.”

12. Članak 62.e stavak 3. Zakonodavne uredbe br. 331/93 određuje:

„Procjene u skladu s člankom 39. stavkom 1. točkom (d) [Uredbe predsjednika Republike br. 600/1973] i člankom 54. [Uredbe predsjednika Republike br. 633/1972] mogu se temeljiti i na postojanju ozbiljnih nedosljednosti između prijavljenog dohotka, plaća i naknada i onih koji se mogu valjano pretpostaviti na temelju svojstava i uvjeta pod kojima se obavlja određena aktivnost ili sektorskih studija sastavljenih u skladu s člankom 62.a ove uredbe”.

13. Članak 10. Legge od 8. svibnja 1998. br. 146(6) (Zakon br. 146/1998) predviđa:

„1. Procjena poreza na temelju sektorskih studija odnosi se na porezne obveznike u skladu s postupcima utvrđenima u ovom članku kada su prijavljeni dohodak ili plaća niži od dohotka ili plaće koji se mogu odrediti na temelju tih studija.

[...]

3.a U slučajevima iz stavka 1., [porezni ured] će, prije obavijesti o procjeni poreza, pozvati poreznog obveznika da pristupi u skladu s člankom 5. Zakonodavne uredbe br. 218 od 19. lipnja 1997.

3.b U slučaju nerazmjernosti dohotka utvrđenog na temelju sektorskih studija, mogu se potvrditi razlozi kojima se opravdava to da prijavljeni manjkavi dohodak ne odgovara onome koji proizlazi iz primjene tih studija. Također se mogu potvrditi razlozi za neusklađenost između prijave i ekonomskih pokazatelja koje su utvrdile navedene studije. Takva se potvrda izdaje na zahtjev poreznih obveznika. [...]

[...]”

5. Za potrebe [PDV-a], na veću dohotke ili plaće, koji se određuju na temelju spomenutih sektorskih studija, uzimajući u obzir postojanje neoporezivih transakcija ili transakcija koje podliježu posebnim sustavima, primjenjuje se prosječna stopa koja proizlazi iz omjera između poreza na oporezive transakcije i prijavljenog prometa, neto poreza na robu koja se može amortizirati i prijavljenog prometa.

[...]

7. Ministarstvo financija uredbom uspostavlja stručno povjerenstvo koje imenuje ministar, uzimajući pritom u obzir izvješća koja su izradile profesionalne gospodarske organizacije i strukovna udruženja. To povjerenstvo, prije odobravanja i objave svake sektorske studije, daje mišljenje o sposobnosti tih studija da predstavljaju stvarno stanje na koje se odnose. [...]

[...].”

II. ?injenično stanje, postupak i prethodno pitanje

14. Fortunata Silvia Fontana bila je predmet postupka prilagodbe poreza za 2010., uključujući, među ostalim, prilagodbu PDV-a.

15. Agenzia delle Entrate (Porezni ured, Italija) joj je 14. svibnja 2014. poslala poziv za saslušanje, što je dovelo do pokretanja kontradiktornog postupka u kojem je F. S. Fontana podnijela očitovanja i predložila isprave kojima je željela pobiti to da se njeni prihodi smatraju višima od onih koje je prijavila. Međutim, Porezni ured nije smatrao njezine argumente i dokumente uvjerljivima te je 24. prosinca 2014. F. S. Fontani poslao porezno rješenje za godinu 2010. za, među ostalim, neplaćeni PDV.

16. Postupak procjene poreza posljedica je primjene sektorske studije koja se odnosi na kategoriju računovođa i poreznih savjetnika na F. S. Fontanu.

17. Tužiteljica je podnijela tužbu pred Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud Reggio Calabrije) kojom osporava, među ostalim, iznos dospjelih neplaćenih obveza PDV-a koje je utvrdio Porezni ured. Posebice je tvrdila da je Porezni ured na njezinu situaciju pogrešno primijenio sektorsku studiju koja se odnosi na javne računovođe i porezne savjetnike, umjesto studije koja se odnosi na savjetnike za upravljanje ljudskim resursima, što je smatrala svojom glavnom djelatnošću. Osim toga, navela je da je iznos PDV-a koji zahtijeva Porezni ured utvrđen samo na temelju sektorskih studija koje nisu uzele u obzir stvarne gospodarske aktivnosti koje je ona izvršavala.

18. Budući da je imao sumnje u pogledu ispravnog tumačenja prava Unije, taj je sud odlučio prekinuti postupak te uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li talijanski nacionalni propis, točnije članak 62.e stavak 3. i članak 62.a Uredbe sa zakonskom snagom 331/1993 [preoblikovane u zakon] Zakonom br. 427 od 29. listopada 1993., u skladu s člancima 113. i 114. UFEU-a i [Direktivom o PDV-u] u dijelu u kojem predviđa da je PDV moguće obračunati za cjelokupni induktivno utvrđeni promet i to uzimanjem u obzir odbitka i ispunjenja obveze prijenosa i, općenitije, u vezi s načelom neutralnosti i prevaljivanja poreza?”

19. Talijanska vlada i Komisija podnijele su pisana očitovanja. Osim toga, očitovale su se i na raspravi održanoj 18. siječnja 2018.

III. Analiza

20. Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Direktive o PDV-u i načela koja uređuju sustav PDV-a tumačiti na način da im se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koje nadležnim tijelima omogućuje da induktivnom metodom koja se temelji na sektorskim studijama koje procjenjuju vjerojatan dohodak određenih kategorija poreznih obveznika procijene porezne obveze poreznog obveznika za koje se pretpostavlja da postoje na temelju prijavljenog PDV-a.

21. Koliko mi je poznato, Sud dosad nikad nije ispitao usklađenost nacionalnog zakonodavstva

sli?nog onome o kojemu je rije? u glavnom postupku s pravilima i na?elima koja ure?uju sustav PDV-a. Na?alost, unato? ?injenici da to zakonodavstvo ima brojne posebnosti, sud koji je uputio zahtjev ne pojašnjava detaljno zašto bi ono moglo biti neuskla?eno s pravilima i na?elima sustava PDV-a.

22. U svakom slu?aju, na temelju zahtjeva za prethodnu odluku se doima da se dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose uglavnom na mogu?e kršenje na?ela proporcionalnosti i porezne neutralnosti na kojima se temelji Direktiva o PDV-u. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev se pita može li sustav prema kojem se PDV koji bi porezni obveznik trebao platiti ne ocjenjuje na temelju analize pojedina?nih transakcija koje je on proveo, nego se izra?unava s obzirom na njegov procijenjeni ukupni promet, negativno utjecati na mogu?nost poreznog obveznika da, s jedne strane, odbije ulazni PDV i, s druge strane, „prevali” izlazni PDV na svoje klijente. Sud koji je uputio zahtjev posebice isti?e da porezni obveznik ostaje odgovoran za ?itavi iznos poreza za koji porezna tijela smatraju da je du?an platiti, uklju?uju?i onaj dio tog poreza koji je trebao obra?unati svojim klijentima.

23. U tom kontekstu, s obzirom na spomenutu sa?etost odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku i o?itovanja talijanske vlade koja nisu osobito detaljna, usredoto?it ?u analizu na ta posebna pitanja, ostavljaju?i po strani druge elemente na koje Sud nije izri?ito upozoren i o kojima slijedom toga stranke nisu raspravljale.

24. Prije razmatranja tih pitanja, me?utim, smatram korisnim ukratko iznijeti kako funkcionira nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku.

A. Sektorske studije

25. Koliko je meni poznato, sektorske studije o kojima je rije? u glavnom postupku pripremio je i odobrilo talijansko Ministarstvo financija, nakon savjetovanja s relevantnim strukovnim i profesionalnim tijelima.

26. Te se studije temelje na ekonomskim analizama te statisti?kim i matemati?kim tehnikama i koriste se za procjenu mogu?ih dohodaka odre?enih kategorija poreznih obveznika. To se posti?e utvr?ivanjem mogu?nosti tih kategorija poreznih obveznika za ostvarivanje dohotka, s obzirom na unutarnje i vanjske ?imbenike koji mogu utjecati na tu mogu?nost (kao što su raspored aktivnosti, stanje na tržištu, itd.). Konkretnije, sektorske studije pripremaju se istra?ivanjem, za svaku kategoriju, odnosa izme?u ra?unovodstvenih i strukturnih varijabli, koje su u odnosu na društvo unutarnje (proizvodni proces, prodajna površina itd.), ali i vanjske (kretanja potražnje, razina cijena, tržišno natjecanje). U sektorskim studijama tako?er se uzimaju u obzir zna?ajke geografskog podru?ja u kojem djeluju porezni obveznici.

27. Porezni obveznici mogu se koristiti sektorskim studijama kao referentnim to?kama pri podnošenju prijave Poreznom uredu, a potonji ih koristi za provjere. Sektorska studija primjenjiva na odre?enu situaciju jest ona koja je relevantna za „pretežitú aktivnost” poreznog obveznika; aktivnost kojom je porezni obveznik ostvario najve?i dio prihoda u relevantnom razdoblju.

B. Op?i okvir

28. Nakon prikaza glavnih zna?ajki predmetnog nacionalnog zakonodavstva, smatram korisnim ukratko podsjetiti na relevantne odredbe prava Unije kao i sudsku praksu Suda koja se odnosi na njih. Doista, u nekoliko slu?ajeva Sud je ve? pru?io pojašnjenja o razli?itim aspektima PDV-a koji su va?ni u ovom postupku.

1. Uloga poreznih obveznika i oporezivog iznosa

29. Kao prvo, treba naglasiti da je temeljno načelo sustava PDV-a to da se njime želi oporezovati samo krajnji potrošač. Slijedom toga, oporezivi iznos koji služi kao osnovica za PDV koji će prikupiti porezna tijela *ne smije premašivati* iznos koji je platio krajnji potrošač, koji je temelj za izračun PDV-a koji je on konačno snosio. Nesporno je, naime, da porezni obveznici nisu oni koji snose teret PDV-a. Jedina obveza koja im je nametnuta, kada sudjeluju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze konačnog oporezivanja, jest ta da u svakoj fazi postupka prikupljaju porez u ime i za račun poreznog tijela i njemu ga plate(7).

30. Članak 73. Direktive o PDV-u navodi da u pogledu isporuke robe ili usluga oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač od kupca(8). Ta je naknada dakle subjektivna, odnosno stvarno primljena vrijednost, a ne vrijednost procijenjena prema objektivnim kriterijima(9). Da porezna tijela naplaćuju iznos koji premašuje porez koji je stvarno platio konačni potrošač, načelo neutralnosti PDV-a prema poreznim obveznicima bilo bi prekršeno(10).

31. Kako bi se zajamčila potpuna neutralnost tog sustava što se tiče poreznih obveznika, Direktivom o PDV-u predviđa se sustav odbitaka osmišljen kako bi se osiguralo da se poreznim obveznicima ne naplaćuje neosnovano PDV. Temeljna značajka sustava PDV-a jest prema tome to da se PDV naplaćuje na svaku transakciju tek nakon odbitka iznosa PDV-a koji je izravno uračunat u različite sastavnice cijene robe i usluga(11).

2. Obveze poreznih obveznika

32. Kao drugo, članak 242. Direktive o PDV-u propisuje da svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti nadležna porezna tijela. Članak 244. te direktive od poreznih obveznika zahtijeva da osiguraju pohranu kopija računa koje su izdali ili primili. Nadalje, na temelju članka 250. stavka 1. iste direktive, porezni obveznici moraju podnijeti prijavu PDV-a u kojoj se navode svi podaci potrebni za izračun poreza koji se duguje državi.

33. Kao što Sud dosljedno navodi, iz članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u te iz članka 4. stavka 3. UEU-a proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje. Prijevarno postupanje poreznog obveznika poput prikrivanja isporuka i prihoda ne smije biti prepreka naplati PDV-a. Nadležna tijela država članica moraju u tom slučaju djelovati kako bi se ponovno uspostavilo stanje koje bi prevladalo da nije bilo utaje poreza(12).

34. Sud je također utvrdio da, osim propisanih granica, odredbe članka 273. iste direktive ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice mogu propisati i stoga im daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići gore navedeni ciljevi. Međutim, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prelaziti ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a(13).

35. Ista na?ela primjenjuju se u odnosu na sankcije koje se mogu izre?i dr?avi ?lanici u slu?aju kršenja obveza koje proizlaze iz zakonodavstva o PDV-u. Ako ne postoji sustav sankcija u Direktivi o PDV-u, dr?ave ?lanice su ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su du?ne izvršavati tu ovlast poštuju?i pravo Unije i njegova op?a na?ela. Posebno, tim se sankcijama ne smije kršiti na?elo proporcionalnosti(14) ni dovesti u pitanje neutralnost PDV-a(15).

C. Pitanja postavljena u ovom postupku

36. S obzirom na taj kontekst razmotrit ?u pitanja koja postavlja sud koji je uputio zahtjev. Me?utim, samo ?u razmotriti je li nacionalno zakonodavstvo, kojim se omogu?uje poreznim tijelima da procijene iznos poreza koji pretpostavljaju da porezni obveznik ima na temelju prijavljenog PDV-a primjenom induktivne metode koja se temelji na sektorskim studijama, samo po sebi protivno na?elima proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

37. Naime, s obzirom na podjelu nadležnosti izme?u Suda i nacionalnih sudova, na potonjima je da u kontekstu smjernica koje im je pružio Sud utvrde može li se konkretnom primjenom tog zakonodavstva u odre?enom slu?aju prekršiti ta na?ela, uzimaju?i u obzir sve okolnosti glavnog postupka(16).

1. Na?elo proporcionalnosti

38. Kad je rije? o na?elu proporcionalnosti, u nastavku ?u objasniti zašto smatram da sustav poput onoga koji je propisan u nacionalnom zakonodavstvu u glavnom postupku ne prelazi ono što je nužno za osiguravanje naplate cjelokupnog dugovanog PDV-a i spre?avanje utaje.

39. Na po?etku, mora se imati na umu da, u slu?aju prijevare ili utaje poreza, porezna tijela mogu, i trebaju, zanemariti neto?ne prijave PDV-a koje je podnio porezni obveznik i, prema potrebi, odstupiti od onoga što proizlazi iz ra?una koje on vodi. Porezna uprava mora izra?unati iznos PDV-a koji treba platiti porezni obveznik na temelju transakcija koje je on stvarno izvršio, ?ak i ako nije izdao ra?un te ako se ta transakcija ne može prona?i u ra?unima.

40. Prema mojem mišljenju, da bi se mogla u?inkovito boriti protiv utaje poreza koja proizlazi iz „sive ekonomije”, porezna tijela ?esto trebaju pribje?i induktivnim metodama ili koristiti odre?eni broj pretpostavki, prilikom procjene poslovnih rezultata poreznih obveznika za koje se sumnja da su po?inili pogreške ili nepravilnosti. ?ini se gotovo neizbje?nim da, osobito kada ne postoji papirnat trag kojim bi se rekonstruirala stvarnost, porezna tijela smatraju *prima facie* utvr?enima ?injenice koje se, uzimaju?i u obzir sve relevantne okolnosti, doimaju vrlo vjerojatnima.

41. Prema mojem mišljenju ne postoji nikakav razlog zbog kojeg se porezna tijela ne bi trebala, u tom kontekstu, koristiti statisti?kim i ekonomskim podacima za stvaranje realnih referentnih vrijednosti i otkrivanje mogu?ih nepravilnosti. Izbor korištenja instrumentom poput sektorskih studija za identifikaciju poreznih obveznika koji su *mo?da* prijavili premali iznos PDV-a te za procjenu *eventualno* dugovanih iznosa obuhva?en je slobodom koju dr?ave ?lanice prema Direktivi o PDV-u imaju za osiguravanje naplate cjelokupnog PDV-a i spre?avanje utaje.

42. Me?utim, gotovo da nije potrebno istaknuti da kona?no utvr?enje poreznog tijela u pogledu nepodmirenog poreza mora vjerno odražavati stvarnost gospodarskih rezultata poreznih obveznika. Drugim rije?ima, svaka prilagodba poreznog tijela o?ito mora biti ispravna sama po sebi. Da bi bilo tako, u slu?aju korištenja induktivnom metodom za procjenu prometa poreznog obveznika, ona mora dovesti do istinitih rezultata. To?nije, ako se za formiranje odre?enih pretpostavki koriste sektorske studije, one moraju biti to?ne, pouzdane i ažurirane.

43. Naime, kako se ranije navodi, neovisno o sankcijama koje se legitimno mogu izreći za prijevare ili utaju poreza, porezna tijela ne mogu na ime neprijavljenog PDV-a zahtijevati iznos veći od onoga koji je porezni obveznik primio (ili je trebao primiti) od svojih klijenata. Porezna tijela ne mogu objediniti povrat neplaćenog PDV-a s izricanjem sankcije za kršenje pravila o PDV-u. To su različiti instrumenti, koji imaju različitu prirodu i različite uloge(17).

44. Prema tome, kad nema preciznih podataka o relevantnim oporezivim transakcijama, države članice trebaju koristiti postupovne instrumente koji mogu pomiriti potrebu za otkrivanjem neprijavljenog PDV-a i olakšavanjem njegova izračuna sa zahtjevom da iznosi koji će se zahtijevati kao neplaćeni budu što je više moguće točni te da ne prelaze ono što je dopušteno prema članku 73. Direktive o PDV-u(18). Takav se stav potvrđuje uvodnom izjavom 59. Direktive o PDV-u, koja državama članicama izričito priznaje slobodu da u određenim granicama i pod određenim uvjetima donesu mjere radi pojednostavljenja ubiranja poreza i sprežavanja njegove utaje ili izbjegavanja.

45. U tim okolnostima, nacionalno zakonodavstvo koje omogućuje poreznim tijelima da utvrde postojanje neprijavljenog PDV-a i da odrede njegov iznos samo (ili ponajprije) na temelju pretpostavki koje proizlaze iz razlike između prihoda koji je prijavio porezni obveznik i prihoda koji je procijenjen na temelju sektorske studije prema mojem mišljenju ne nalazi pravu ravnotežu između ta dva zahtjeva. S jedne strane, takvim se sustavom uistinu pojednostavljuje zadatak poreznog ureda koji se odnosi na prikupljanje poreza i sprežavanje njegove utaje i izbjegavanja. S druge strane, međutim, čini se da taj sustav gotovo i nije u mogućnosti vjerno prikazati gospodarsku stvarnost u svakoj pojedinačnoj situaciji. Stoga bi, po svemu sudeći, mogao dovesti do uсталih pogrešaka, često na štetu poreznih obveznika. Takvim se sustavom stoga premašuje ono što je potrebno kako bi se osigurala cjelovita naplata PDV-a i spriječila utaja ili izbjegavanje.

46. Međutim, s obzirom na elemente iz spisa, čini se da to nije tako u slučaju nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku. Primjećujem dva glavna razloga zašto se to zakonodavstvo ne čini problematičnim iz perspektive proporcionalnosti.

47. Kao prvo, dotično nacionalno zakonodavstvo, kako ga tumače talijanski sudovi, podrazumijeva da sektorske studije samo pružaju indicije moguće nepravilnosti u prijavama poreznog obveznika. Stoga, znatno odstupanje od rezultata tih studija ne dovodi automatski do nepovoljne odluke nadležnih tijela. Ta provjera samo može dovesti do pokretanja kontradiktornog postupka u cilju utvrđivanja stvarne ekonomske situacije poreznog obveznika. Ispitivanje i „ispravak” tih rezultata s obzirom na elemente koje je podnio porezni obveznik jest ono što omogućuje poreznim tijelima da utvrde je li, u određenom slučaju, došlo do utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza te da odrede iznos koji treba platiti. Što je još važnije, sudjelovanje predmetnog poreznog obveznika u upravnom postupku – za što mu treba dati dovoljno vremena da bi mogao pripremiti obranu – jest prema nacionalnoj sudskoj praksi bitna postupovna pretpostavka za zakonitost procjene poreznog ureda(19).

48. Kao drugo, razlike između ekonomskih podataka koje je prijavio porezni obveznik i onih koji proizlaze iz primjene sektorske studije ne dovodi do *pravnih* pretpostavki. Uistinu, primjenom sektorske studije na određenu situaciju može nastati samo *jednostavna* pretpostavka („presunzione semplice”) u smislu članka 2729. stavka 1. talijanskog Građanskog zakonika. U skladu s tom odredbom, ocjena takvih pretpostavki prepuštena je „razboritosti suda” koji ih treba prihvatiti samo ako su „ozbiljne, precizne i dosljedne”.

49. Prema tome, primjena sektorske studije u određenoj situaciji ne dovodi do prebacivanja tereta dokazivanja: i dalje je na poreznom uredu da u skladu s pravnim standardima dokaže svaku povredu koju je navodno počinio porezni obveznik. Primjena sektorske studije međutim dovodi do

toga da porezni obveznik treba podnijeti dokaze: argumente i popratnu dokumentaciju kojom se može objasniti zašto njegovi rezultati odstupaju od onih koji bi se obično očekivali od sličnog poslovanja. Moje je shvaćanje da porezno tijelo treba uzeti u obzir te elemente i, ako ostane pri svojem početnom uvjerenju, mora u konačnoj ocjeni objasniti zašto je tako. U slučaju spora, na sudu je da slobodno ocijeni dokaze koje su podnijele obje strane, pri čemu nije vezan nikakvim pretpostavkama.

50. Međutim, mora se imati na umu da nacionalna pravila koja se odnose na naplatu neprijavljenog PDV-a predstavljaju provedbu odredaba Direktive o PDV-u i, kao takva, moraju se tumačiti i primjenjivati u skladu s Poveljom Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja)(20).

51. Taj je aspekt, prema mojem mišljenju, prilično važan u predmetnom slučaju. Naime, propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku dovodi do znatnog povećanja ovlasti uprave u odnosu na porezne obveznike. Upravi je dopušteno da u pogledu određenih poreznih obveznika formira određene pretpostavke *prima facie*, koristeći se statističkim i ekonomskim podacima koji se ne odnose na njih. Prema mojem mišljenju, da bi takav sustav bio proporcionalan, zahtijeva se stroga sukladnost s člancima 47. („Pravo na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje”) i 48. („Pretpostavka nedužnosti i pravo na obranu”) Povelje.

52. To znači, kao prvo, da, prije nego što porezna tijela donesu akt koji negativno utječe na poreznog obveznika, toj se osobi mora omogućiti da učinkovito iznese svoja stajališta u vezi s informacijama na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku. Toj osobi treba dati dovoljno vremena da pripremi svoju obranu(21). Kao drugo, bilo koja ocjena poreznih tijela mora biti podložna nadzoru suda, koji može preispitati sva činjenična i pravna pitanja na koja se poziva ta osoba.

53. U tom pogledu, što se tiče primjene sektorske studije, smatram da porezni obveznik mora, osobito, moći osporiti suštinsku točnost studije(22) i/ili njezinu relevantnost za ocjenu njegove konkretne situacije (na primjer, zbog elemenata koji jesu ili nisu uzeti u obzir u studiji, a koji mogu utjecati na procjenu).

54. S obzirom na to, ključno je pitanje čisto koji standard porezni obveznik mora doseći kako bi ispunio teret dokazivanja i pobio jednostavnu pretpostavku koja proizlazi iz primjene studije. Prema mojem mišljenju, taj standard mora ovisiti o elementima koje je prikupio porezni ured i koji podupiru rezultate studije: što je više elemenata i što su uvjerljiviji, poreznom će obvezniku biti teže ispuniti teret dokazivanja i obratno.

55. Međutim, u tom se kontekstu ne smije previdjeti da na sva poduzeća utječu rizici i neizvjesnosti, a mogu biti i pod utjecajem uglavnom nepredvidivih događaja. Svaki pad ili negativan rezultat poslovanja ne može se jednostavno predvidjeti *ex ante* niti logično objasniti *ex post* (a kamoli u dovoljnoj mjeri dokazati u sudskom postupku). Da bi pobio pretpostavku koja proizlazi iz primjene sektorske studije, porezni obveznik može dakle biti prisiljen dokazati negativne činjenice (kao što je nepostojanje ili mali broj oporezivih transakcija u određenom razdoblju), što u određenim okolnostima može biti prilično teško ostvariti. Nacionalni sud pred kojim se vodi postupak mora uzeti u obzir taj aspekt pri ocjeni argumenata i dokaza koje je porezni obveznik podnio da bi osporio ocjenu koja, među ostalim, ovisi o studiji koja se temelji na statističkim i ekonomskim podacima.

56. Stoga smatram da nacionalno zakonodavstvo poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku samo po sebi nije u suprotnosti s načelom proporcionalnosti, pod uvjetom da se primjenjuje u skladu s člancima 47. i 48. Povelje.

2. Načelo porezne neutralnosti

57. Kad je riječ o načelu porezne neutralnosti, ne vidim zbog čega bi se smatralo da je nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku samo po sebi suprotno tom načelu, prije svega zbog dvaju razloga.

58. S jedne strane, ništa ne sprječava poreznog obveznika koji podliježe procjeni poreza koja se temelji na primjeni sektorske studije da zatraži odbijanje svojeg ulaznog PDV-a za koji ima dovoljno dokaza. Drugim riječima, ne vidim zašto bi mogućnost poreznog ureda da utvrdi neprijavljeni PDV i odredi njegovu visinu primjenom, između ostalog, pretpostavki koje proizlaze iz sektorskih studija, utjecala na pravo poreznog obveznika da provede odbitak.

59. U svakom slučaju, iz prethodno navedenih načela proizlazi da porezna tijela imaju obvezu izraditi vjeran prikaz gospodarskog stanja poreznog obveznika i, bez obzira na sankcije koje se mogu izreći, ona kao neplaćeni porez ne mogu tražiti više od onoga što se stvarno duguje.

60. S druge strane, nije uvjerljiv ni argument „prevaljivanja” istaknut u zahtjevu za prethodnu odluku. U slučaju utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, nepodmireni PDV koji zahtijeva porezni ured predstavlja dio protučinidbe koji je primio porezni obveznik u kontekstu neprijavljene transakcije koja odgovara primjenjivoj stopi PDV-a(23).

61. U svakom slučaju, u situaciji kao što je ona u glavnom postupku, porezni obveznik odgovoran za prijevaru ili utaju poreza ne može se pozvati na načelo neutralnosti, uspoređujući svoju situaciju sa situacijom poreznog obveznika koji je propisno ispunio svoje obveze u skladu sa zakonodavstvom EU-a i nacionalnim pravilima o PDV-u. Kao što je Sud presudio u predmetu *Maya Marinova*, porezni obveznici koji su počinili poreznu utaju koja se sastoji, među ostalim, u prikrivanju oporezivih transakcija kao i proizašli dohodak nisu usporedivi sa situacijom poreznih obveznika koji poštuju svoje obveze u vezi s računovodstvom, podnošenjem prijava PDV-a i plaćanjem PDV-a. U tim se okolnostima porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza i koji je ugrozio funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može valjano pozvati na načelo porezne neutralnosti(24).

62. Prema tome, smatram da sustav poput onoga koji je propisan u dotičnom nacionalnom zakonodavstvu nije sam po sebi protivan načelu porezne neutralnosti.

IV. Zaključak

63. Zaključno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prethodno pitanje koje je uputio Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabria, Italija):

Nacionalno zakonodavstvo, koje dopušta tijelima da procijene iznos poreza koji duguje porezni obveznik za kojeg se pretpostavlja da je prijavio premali iznos poreza na dodanu vrijednost primjenom induktivne metode koja se temelji na sektorskim studijama, koje procjenjuju vjerojatni dohodak određenih kategorija poreznih obveznika, nije suprotno načelima proporcionalnosti i porezne neutralnosti na kojima se temelji Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ako se takvo zakonodavstvo primjenjuje u skladu s člancima 47. i 48. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri krše li se konkretnom primjenom tog zakonodavstva u određenom slučaju ta načela, uzimajući u obzir sve okolnosti glavnog postupka.

1 Izvorni jezik: engleski

2 U daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 Gazzetta Ufficiale br. 268 od 16. listopada 1973.

4 Gazzetta Ufficiale br. 292 od 11. studenoga 1972.

5 Gazzetta Ufficiale br. 203 od 30. kolovoza 1993.

6 Gazzetta Ufficiale br. 110. od 14. svibnja 1998.

7 U tom smislu vidjeti presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19. i 22.

8 Vidjeti presudu od 20. prosinca 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 31. i navedenu sudsku praksu.

9 Vidjeti presudu od 7. studenoga 2013., Tulic? and Plavo?in, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33. i navedenu sudsku praksu.

10 U tom smislu vidjeti presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 24. i 28.

11 U tom smislu vidjeti presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 23.

12 Presuda od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 41. i 42. i navedena sudska praksa.

13 *Idem*, t. 43. i 44.

14 Presuda od 19. srpnja 2012., R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 44.

15 Presuda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, t. 32.

16 Vidjeti u tom smislu presude od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 36., i od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 46.

17 Vidjeti, u tom smislu, presude od 15. sije?nja 2009., K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, t. 18. i 19.; od 19. srpnja 2012., R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 49. i od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 52..

18 Vidjeti, po analogiji presude od 10. srpnja 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, t. 39. i od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 48.

19 Vidjeti osobito Corte di Cassazione, Sezioni Unite, presude br. 26635, 26636, 26637 i 26638 od 18. prosinca 2009. i br. 18184 od 29. srpnja 2013.

20 U tom smislu vidjeti presudu od 26. velja?e 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27.

21 U tom smislu vidjeti presudu od 3. srpnja 2009., Kamino International Logistics i Datema

Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 30., 33. i 38. i navedenu sudsku praksu.

22 Zbog tog razloga smatram da je neophodno da postoji najveći stupanj transparentnosti u pogledu metodologije koja je primijenjena u pripremi studije kao i elemenata i parametara koji su u njoj korišteni.

23 Vidjeti članak 73., članak 78. točka (a) i članak 96. Direktive o PDV-u.

24 Presuda od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 49.